

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
FACULDADE DE DIREITO

LEI INTERPRETATIVA E O PRAZO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO
TRIBUTÁRIO: CONSIDERAÇÕES SOBRE A LC Nº 118/05

LETÍCIA MARQUES BRAZ

RIO DE JANEIRO

2008

LETÍCIA MARQUES BRAZ

LEI INTERPRETATIVA E O PRAZO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO
TRIBUTÁRIO: CONSIDERAÇÕES SOBRE A LC N° 118/05

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2008

Braz, Letícia Marques.

Lei interpretativa e o prazo para repetição do indébito tributário: considerações sobre a LC nº 118/05. Letícia Marques Braz – 2008.
67 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 64-67.

1. Impostos – Restituição - Monografia. 2. Ação de repetição de indébito tributário. I. Braz, Letícia Marques. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Sociais. Faculdade de Direito. III. Lei interpretativa e o prazo para repetição do indébito tributário: considerações sobre a LC nº 118/05. – 2008.

CDD 341.3946

LETÍCIA MARQUES BRAZ

LEI INTERPRETATIVA E O PRAZO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO:
CONSIDERAÇÕES SOBRE A LC Nº 118/05

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Eduardo Maneira (UFRJ) – Orientador
Presidente da Banca Examinadora

RESUMO

BRAZ, L. M. *Lei interpretativa e o prazo para repetição do indébito tributário: considerações sobre a LC nº 118/05*. 2008. 67 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

O presente trabalho tem por escopo analisar a alteração introduzida ao Código Tributário Nacional pelos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Na medida em que, sob a denominação de lei interpretativa, altera orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça quanto ao prazo prescricional para se pleitear a restituição do indébito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Ademais, prevê a aplicação retroativa de seus efeitos, na forma do artigo 106, I, do CTN (Lei nº 5.172/66), o que importa, não só, na exposição dos posicionamentos conflitantes acerca do termo *a quo* do prazo prescricional, bem como na possibilidade de edição de normas interpretativas em nosso ordenamento jurídico e sua eficácia retroativa, impondo-se a análise do valor constitucional da segurança jurídica, do princípio da separação de poderes e da irretroatividade das leis. Por fim, a questão sobre como se aplica o novo prazo prescricional previsto pela Lei Complementar a partir da releitura das decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: *direito tributário; prescrição; repetição de indébito tributário; Lei Complementar nº 118/2005; direito intertemporal.*

ABSTRACT

BRAZ, L. M. *Lei interpretativa e o prazo para repetição do indébito tributário: considerações sobre a LC nº 118/05*. 2008. 67 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

The present paper has the objective of examining the effects of the Articles 3 and 4 of the Brazilian “Lei Complementar” number 118, of February 9th, 2005. These rules regulate the interpretation of the Articles 168 and 150 of the Brazilian Tax Code (Federal Law nr. 5.172/66) in terms of limitation of actions about claims of restitution of unduly paid taxes submitted in Brazilian law regime of levy by homologation (“lançamento por homologação”). It is going to be detailed that this law of 2005 imposes a different interpretation than the precedents of the Brazilian Superior Court of Justice (“Superior Tribunal de Justiça”) about the statute of limitation concerning taxation. The question is examined considering if the new statute can operate retrospectively or not, as well as, the separation of powers. Finally, it is looked at the new precedents of the Brazilian Superior Court of Justice (“Superior Tribunal de Justiça”) about this new law.

Key-words: *taxation law; limitation of actions; restitution of unduly paid taxes; Brazilian “Lei Complementar” nr.118 of 2005; interpretation of statutes.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 LEIS INTERPRETATIVAS.....	8
2.1 Conceito de interpretação.....	8
2.2 <i>Mens legis versus Mens legislatoris</i>	13
2.3 Da interpretação autêntica.....	16
2.4. Lei interpretativa em face do Código Tributário Nacional.....	21
2.5 Normas interpretativas e a tripartição de funções.....	23
2.6 Princípio da Segurança Jurídica, isonomia e confiança.....	29
2.7 Garantia constitucional da irretroatividade.....	31
3 SINOPSE DA CONTROVÉRSIA.....	35
3.1 Teoria da <i>actio nata</i>	39
3.2 Tese dos cinco mais cinco.....	41
3.3 Da declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária.....	44
4 A NORMA INTERPRETATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05.....	47
5 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL APÓS A ENTRADA EM VIGOR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05.....	50
5.1 Momento adequado para aplicação do novo prazo prescricional.....	56
6 CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS.....	64

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar (LC) nº 118/05, publicada em 09.02.2005, trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional (CTN), dentre elas, está a exigir especial atenção a que diz respeito ao início do prazo prescricional para propositura da ação de repetição do indébito tributário.

Isto porque, mesmo antes da inovação legislativa, os dispositivos do Código Tributário Nacional relativos à matéria já eram objeto de grandes controvérsias doutrinárias, consubstanciando diferentes teses acerca do *dies a quo* do prazo prescricional e, após as alterações introduzidas pelos artigos 3º e 4º da supramencionada Lei Complementar, com mais razão, os debates foram reavivados, inclusive no que tange à chamada interpretação autêntica.

Inferre-se que, em seu artigo 3º¹, a LC 118/05 estabelece novo prazo prescricional para o ingresso de ação de repetição do indébito tributário, nas hipóteses em que o seu lançamento tenha se dado por homologação. Ademais, em seu artigo 4º², com base no art. 106, inciso I, do CTN³, prevê a aplicação retroativa de seus efeitos, objetivando a aplicação de seu conteúdo para os casos em andamento e também para fatos pretéritos.

Dessa forma, sob a denominação de lei interpretativa, tal norma reduziu para 5 (cinco) anos, o prazo que, na prática jurisprudencial, era de 10 (dez) anos, conforme consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao entender que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre pela homologação, expressa ou tácita, do pagamento, consubstanciando a denominada “tese dos cinco mais cinco”.

Assim, para uma adequada compreensão do alcance das inovações inseridas no ordenamento jurídico pela LC nº 118/05, deve-se fazer uma releitura das decisões do Superior Tribunal de Justiça, a fim de se estabelecer o momento adequado para aplicação do novo

¹ “Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”. BRASIL. Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 jul. 2008.

² “Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional” (Loc. cit.).

³ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados” (Loc. cit.).

prazo prescricional, tendo como base garantias constitucionalmente asseguradas como o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Além da importância teórica, a questão é de grande relevância econômica, visto que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao declarar a inconstitucionalidade da exigência de determinado tributo, ocasiona uma avalanche de ações objetivando a restituição dos valores pagos indevidamente ao Fisco.

Dessa forma, a incerteza acerca da contagem do prazo prescricional para ajuizamento da ação repetitória gera grande insegurança jurídica, de modo que muitos poderão ter seus direitos cerceados devido a inconstantes posicionamentos do poder judiciário sobre o tema, não sendo razoável que o contribuinte que pagou valor indevido ao Erário, perca o seu direito de reaver tal crédito, sob pena de se configurar um locupletamento ilícito por parte da Fazenda Pública.

Ademais, o tema da interpretação das leis tributárias sempre foi alvo de grandes controvérsias entre os estudiosos e aplicadores do Direito Tributário, existindo diversas opiniões divergentes acerca da edição das chamadas leis interpretativas. Portanto, impende analisar a autenticidade desse ato hermenêutico no campo doutrinário e jurisprudencial, sua viabilidade em nosso ordenamento jurídico e a possibilidade de ofender ao princípio da separação dos poderes, da segurança jurídica e da irretroatividade das leis.

Este é o cenário enfrentado pelo presente ensaio, que tem por escopo provocar a reflexão e o debate mais aprofundado sobre o tema.

2. LEIS INTERPRETATIVAS

2.1 Conceito de interpretação

Inicialmente, vale observar que o direito positivo é um corpo de linguagem, de cunho prescritivo, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social. É um plexo de proposições normativas destinado a regular a conduta das pessoas, nas suas relações de inter-humanidade.⁴

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007.p. 95.

A lei, como fonte essencial do direito, exprime em linguagem a palavra de comando, que deve então ser captada pelo aplicador, o que exige o trabalho de entendimento de seu conteúdo.⁵

Para que uma norma jurídica cumpra seu objetivo, ela precisa ser interpretada. Dessa forma, a interpretação é tema fundamental e, sem ela, não se tem acesso ao conhecimento do direito.

Infere-se que a aplicação do direito (efetiva incidência do preceito normativo sobre a realidade de fato) pressupõe a interpretação da lei.

Assim, verificada a necessidade e a importância da interpretação, deve-se argüir em que consiste a interpretação.

Entretanto, é impossível defini-la por uma fórmula universalmente aceita, eis que não há consenso doutrinário quanto ao seu conceito.

Para alguns autores a interpretação seria a pesquisa da vontade legal, sendo classificada como última fase da elaboração normativa, sob o fundamento de que a lei contém na verdade o que o intérprete nela enxerga, ou dela extrai⁶.

Outros atribuem à interpretação o fim de apurar o espírito da lei, descobrir o real sentido da regra jurídica; outros, ainda, o de proteger e disciplinar as situações de fato conforme o momento social em que se aplicam.

De outro modo, há quem entenda que o jurista no processo interpretativo não reproduz ou descobre o verdadeiro sentido da lei, mas cria o sentido que melhor se adapta a seus interesses, tanto políticos, quanto teóricos.

Na lição de Luciano Amaro, interpretar a norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance. Sendo a interpretação (ou *exegese*) necessária para que se possa aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam⁷.

No mesmo sentido, Luís Roberto Barroso entende que a interpretação é atividade prática de revelar o conteúdo, o significado e o alcance de uma norma, tendo por finalidade fazê-la incidir em um caso concreto.⁸

⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol.1. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 187.

⁶ Loc. Cit.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 205.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 103.

Não discordante é a posição de Maria Helena Diniz que entende que interpretar é descobrir o alcance e o sentido da norma; explicar; dar o verdadeiro significado do vocábulo; esclarecer; é extrair da norma tudo o que nela se contém.⁹

Para Paulo Nader interpretar a lei é fixar o seu sentido e descobrir sua finalidade, pondo a descoberto os valores consagrados pelo legislador. Todo subjetivismo deve ser evitado durante a interpretação, devendo o intérprete sempre visar à realização da justiça e segurança.¹⁰

Após expor o ponto de vista de diversos autores sobre o conceito de interpretação, Vicente Ráo, assim preleciona:

Interpretação é a operação lógica que, obedecendo aos princípios e leis científicas ditados pela Hermenêutica e visando integrar o conteúdo orgânico do direito, apura o sentido e os fins das normas jurídicas, ou apura novos preceitos normativos, para o efeito de sua aplicação às situações de fato incidentes na esfera do direito¹¹.

Convém relevar, por oportuno, fragmento do voto proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki, no Recurso Especial nº 733.076-SP, STJ, que se manifestou quanto ao tema da seguinte forma:

3. Interpretar um enunciado normativo é buscar o seu sentido, o seu alcance, o seu significado. “A interpretação”, escreveu Eros Grau, “é um processo intelectual através do qual, partindo de *fórmulas lingüísticas* contidas nos *textos, enunciados, preceitos, disposições*, alcançamos a determinação de um *conteúdo normativo*. (...) Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de *interpretar*, portanto, é o *significado* atribuído ao *enunciado* ou *texto* (*preceito, disposição*)” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2ª ed., SP, Malheiros, 2003, p. 78). E observa, mais adiante: “As *disposições* são dotadas de um significado, a elas atribuído pelos que operaram no interior do procedimento normativo, significado que a elas desejaram *imprimir*. Sucede que as *disposições* devem *expressar* um significado para aqueles aos quais são endereçadas. Daí a necessidade de bem distinguirmos os significados *imprimidos* às *disposições* (*enunciados, textos*), por quem as elabora e os significados *expressados* pelas *normas* (significados que apenas são revelados através e mediante a interpretação, na medida em que as *disposições* são transformadas em *normas*)” (op. cit., p.79).

⁹ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 384 *et seq.*

¹⁰ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 198, *apud* STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 75

¹¹ RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. Vol 1. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 420-421.

Prossegue o autor: “A interpretação, destarte, é meio de expressão dos *conteúdos normativos* das *disposições*, meio através do qual pesquisamos as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser – a *interpretação* – uma atividade *que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas*. Observa Celso Antônio Bandeira de Mello (...) que '(...) *é a interpretação que especifica o conteúdo da norma*. Já houve quem dissesse, em frase admirável, que o que se aplica não é a norma, mas a interpretação que dela se faz. Talvez se pudesse dizer: o que se aplica, sim, é a própria norma, porque *o conteúdo dela é pura e simplesmente o que resulta da interpretação*. De resto, Kelsen já ensinara que a norma é uma moldura. Deveras, quem outorga, afinal, o conteúdo específico é o intérprete, (...)'. As *normas*, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é *um conjunto de interpretações*, isto é, *conjunto de normas*. O conjunto das *disposições (textos, enunciados)* é apenas *ordenamento em potência*, um *conjunto de possibilidades de interpretação*, um *conjunto de normas potenciais*. O *significado* (isto é, a *norma*) é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: *o significado da norma é produzido pelo intérprete*. (...) As *disposições*, os *enunciados*, os *textos*, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em *normas* (isto é, quando – através e mediante a *interpretação* – são transformados em *normas*). Por isso *as normas resultam da interpretação*, e podemos dizer que elas, *enquanto disposições*, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem (...)” (op. cit., p. 80)¹².

Vale consignar que “interpretam-se todas as leis, sejam claras ou obscuras, pois não se deve confundir a interpretação com a dificuldade de interpretação”¹³.

Caio Mário, ensina que é inexato sustentar que somente os preceitos obscuros, ambíguos ou confusos, exigem interpretação, e que a clareza do dispositivo a dispensa, como se repete na velha parêmia *in claris cessat interpretatio*¹⁴.

Observa-se que o conceito de clareza é relativo e subjetivo, isto é, o que parece claro a alguém pode ser obscuro para outrem, além de que uma palavra pode ter um determinado significado na linguagem usual, comum e possuir, entretanto, um sentido diverso, próprio e técnico da ciência do direito.

Nesse sentido, vale transcrever a lição de Vicente Ráo, em seu livro *O Direito e a vida dos direitos*:

Nem mesmo a norma reputada clara exclui a interpretação: “a própria clareza é conceito relativo, pois uma lei clara em seu ditado, pode ser obscura em relação aos fins para os quais tende; e a que o foi durante longo

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Repetição de indébito. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Prescrição. Recurso Especial nº 733.076-SP. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ, 16/05/2005. p. 269. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=733076&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em: 30 mai. 2008.

¹³ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*, cit., p. 129, *apud* BARROSO, Luís Roberto. Op cit. p. 105-106.

¹⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op cit. p. 188.

tempo, sem jamais haver provocado dúvidas, pode tornar-se obscura mais tarde, em virtude da superveniência de relações novas, cuja incidência nesta mesma norma possa causar divergências. Razão tinha Ulpiano ao escrever: *quamvis sit manifestissimum edictum praetoris, attamen non est negligenda interpretatio ejus* – L. 1, § 11, D. 25, 4^o. De há muito os juristas repeliram a regra segundo a qual *cum in verbis nulla ambiguitas est, non debet admitti voluntatis quaestio*¹⁵.

Assim, deve-se levar em conta que existem situações normativas que exigem maior ou menor esforço do intérprete para descobrir seu sentido e alcance, porém não se pode desprezar o trabalho interpretativo realizado.

Nessa mesma linha, o entendimento do professor Caio Mário:

Poder-se-á dizer, e isto é correto, que **o esforço hermenêutico é mais simples ou mais complexo**, conforme a disposição seja de entendimento mais ou menos fácil, **pois que sustentar a clareza do preceito é já tê-lo entendido e interpretado**, tanto mais quanto a própria clareza é em si muito relativa, dependendo do grau de acuidade de quem o lê ou aplica, de seus conhecimentos técnicos, de sua experiência¹⁶. (grifo nosso)

Também compartilha deste posicionamento, o constitucionalista Luís Roberto Barroso, como se percebe do seguinte trecho:

Embora haja recuperado algum prestígio após décadas de rejeição, a máxima *in claris cessat interpretatio* há de ter, tão-somente, o sentido de reconhecimento de que a zona de clareza existente na lei enfraquece a atividade do intérprete, mas não o condena a uma acrítica interpretação literal¹⁷.

Muito embora a maioria dos autores entenda que está superado o brocardo latino *in claris cessat interpretatio*, tal entendimento não é unânime.

Lenio Luiz Streck, em sua obra *Hermenêutica jurídica e(m) crise*, faz uma reunião de diversos posicionamentos doutrinários que, em contraposição às teses supramencionadas, negam o caráter de interpretação à atividade de revelar o conteúdo da norma quando for claro o preceito:

Em sentido contrário, defendendo uma posição (que pode ser considerada como) ortodoxa, podem ser encontrados autores como Washington de Barros

¹⁵ RÁO, Vicente. Op cit. p. 424. Os brocardos latinos utilizados no texto traduzem-se livremente: embora claríssimo o edito do pretor, contudo não se deve descurar da sua interpretação; quando não há ambigüidade nas palavras, não se deve admitir pesquisa da vontade. (grifo do autor)

¹⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op cit. p. 188.

¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. Op cit. p. 106. (grifo do autor)

Monteiro, que entende que “a lei quase sempre é clara, hipótese em que descabe qualquer trabalho interpretativo (*lex clara non indiget interpretatione*). Antes dele, Paula Baptista dizia que “interpretação é a exposição do verdadeiro sentido de uma lei obscura por defeito de sua redação, ou duvidosa com relação aos fatos ocorrentes, ou silenciosa. *Por conseguinte, não tem lugar sempre que a lei, em relação aos fatos sujeitos ao seu domínio, é clara e precisa.*”

Concordando com Monteiro, outro expoente da doutrina jurídica brasileira, o civilista Sílvio Rodrigues, acentua que “a necessidade da interpretação é indiscutível e, *exceto aqueles casos em que o sentido da norma salta em sua absoluta evidência*, o trabalho de exegese se apresenta continuamente ao jurista.” No mesmo sentido, sustentando-no no doutrinador belga Laurent, José Paulo Cavalcanti *sufraga a tese da desnecessidade da interpretação das leis claras, aduzindo que a tese de que todas as leis necessitam ser interpretadas é simplista*, uma vez que qualquer pretendida interpretação de uma lei clara somente pode levar ou a transgredi-la (“sob o pretexto de penetrar-lhe o espírito”), como observou Laurent, ou a repetir com outras palavras seu evidente significado¹⁸.

2.2 *Mens legis versus Mens legislatoris*

Cuida-se de saber se deve prevalecer na interpretação a vontade do legislador ou a vontade da lei.

Este tema é muito discutido doutrinariamente, eis que contrapõe os subjetivistas que buscam identificar a vontade do legislador histórico, e os objetivistas que procuram a revelação da vontade objetiva e autônoma da lei.

Para os defensores da tese da *Voluntas legis*, a lei quando posta em vigor se distância das idéias e tendências que determinaram a sua criação, devendo-se buscar o sentido que objetivamente a lei contém. Argumentam que, a vontade do legislador não é a única determinante, pois concorre com diversos fatores relevantes.

Sobre o tema, assim discorre o autor Francesco Ferrara:

O ponto directivo nesta indagação é, por consequência, que **o intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido: a *mens legis* e não a *mens legislatoris***. Ao invés, a antiga concepção dominante ensinava que a função do intérprete consiste em procurar a vontade do legislador, e por isso tinha em alta consideração os trabalhos preparatórios, reputando-os quase uma fonte autêntica de interpretação.

¹⁸ STRECK, Lenio Luiz. Op cit. p. 77-78. (grifo do autor)

Mas contra isto foi observado que nos sistemas constitucionais hodiernos não se descobre um legislador em cujo ânimo se possa penetrar ou cuja vontade se possa indagar: na formação da lei cooperam múltiplos factores, uma pluralidade de pessoas, variamente ordenada, pelo que a rigor a lei é resultado duma vontade colectiva, a síntese da vontade de órgãos estaduais diversos.

E precisamente em virtude dessa colaboração, e porque entre os que participam na elaboração da lei subsistem correntes espirituais várias, opiniões e motivos não coincidentes, e porque vezes mesmo têm lugar transacções de tendências para se chegar a um acordo, não é possível falar numa intenção real do legislador.

O legislador é uma abstracção. A lei, diz Kohler, deve conceber-se como um organismo corpóreo penetrado por um impulso espiritual. O elemento corpóreo é a palavra da lei, pois que a palavra não é simplesmente o meio de prova, mas o veículo necessário, o substracto do conteúdo espiritual, não é só revelação, mas realização do pensamento legislativo.

...Eis o que, precisamente, se quer exprimir com a fórmula metafórica – vontade da lei. Esta fórmula não pretende significar que a lei tem um querer no sentido psicológico, mas apenas que encerra uma vontade objetivada, um querido (voluto) independente do pensar de seus autores, e que recebe um sentido próprio, seja em conexão com as outras normas, seja com referência ao escopo que a lei visa alcançar.

...
Visto o carácter objetivo da lei, **conclui-se que esta pode ter um valor diferente do que foi pensado pelos seus autores, que pode produzir consequências e resultados imprevisíveis ou, pelo menos, inesperados no momento em que foi feita, e por último que com o passar dos tempos o princípio ganha mais amplo horizonte de aplicação, estendendo-se a relações diversas das originalmente contempladas, mas que, por serem de estrutura igual, se subordinam ao seu domínio** (fenómeno de projecção)¹⁹. (grifo nosso).

De outro modo, a tese objetivista é utilizada como argumento por aqueles que pregam a impossibilidade de aceitação das chamadas leis interpretativas em nosso ordenamento jurídico, eis que, para eles, estas utilizam a falsa premissa de que visam exteriorizar a vontade do legislador no momento em que elaborou a lei, aclarando o significado originariamente pretendido.

No que tange à doutrina subjetivista, assim ensina Lenio Luiz Streck:

insiste em que, sendo a ciência jurídica um saber dogmático (a noção de dogma enquanto um princípio arbitrário, derivado de vontade do emissor de norma lhe é fundamental) é basicamente, uma **compreensão do pensamento do legislador; portanto, interpretação ex tunc** (desde então), ressaltando-se, em consonância, **o papel preponderante do aspecto**

¹⁹ FERRARA, Francesco. **Interpretação e aplicação das leis**. 4ª ed. Coimbra: Arménio Armado, 1987. p. 135-137, Coleção Studivm – Temas filosóficos, Jurídicos e Sociais, *apud* VALADÃO, Alexander Roberto Alves. A Lei Interpretativa no Direito Brasileiro – Considerações sobre a Lei Complementar 118/05 e a Prescrição dos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. **Tributação e Direitos Fundamentais – Propostas de Efetividade**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2007. p. 23

genético e das técnicas que lhe são apropriadas (método histórico)²⁰.
(grifo nosso).

Longe está a polêmica de ser resolvida. Entretanto, grande parte da doutrina constitucionalista se posiciona na linha dos objetivistas²¹.

Interessante a visão de Lenio Streck e Ferraz Jr., que levando essa dicotomia sujeito-objeto ao extremo, fazem a seguinte crítica:

Podemos dizer que o subjetivismo, favorece um certo autoritarismo personalista, ao privilegiar a figura do “legislador”, pondo sua “vontade” em relevo. Por exemplo, a exigência, na época do nazismo, de que as normas fossem interpretadas, em *ultima ratio*, de acordo com a vontade do Führer (era o *Führerprinzip*) é bastante elucidativa/significativa. Por outro lado, continua Ferraz Jr., o objetivismo, levado também ao extremo, favorece um certo anarquismo, pois estabelece o predomínio de uma equidade duvidosa dos intérpretes sobre a própria norma ou, pelo menos, desloca a responsabilidade do legislador para os intérpretes, chegando-se a afirmar, como fazem alguns realistas americanos, que direito é “o que decidem os tribunais”. Além disso, acrescenta, não deixa de ser curioso que, nos movimentos revolucionários o direito anterior à revolução é relativizado e atualizado em função da nova situação, predominando aí a doutrina objetivista, muito embora, quanto ao direito novo, pós-revolucionário, tendesse a privilegiar a vontade do legislador e a fazer prevalecer as soluções legislativas sobre as judiciais que, a todo custo e no máximo possível, devem a elas se conformar²².

Segundo Hugo de Brito Machado, “no estágio atual da Ciência do Direito, já não merece respeito o argumento da vontade do legislador quando se defende determinada interpretação da lei”, eis que o jurista atual sabe que a lei é uma peça do sistema normativo ao qual pertence, e que seu significado deve ser buscado em conformidade com tal ordenamento.

23

Assim, para analisar a questão posta pela Lei Complementar 118/2005, não teria valia saber a real intenção do legislador, pois, o Supremo Tribunal Federal já consagrou o entendimento no sentido de que cabe ao intérprete atribuir às leis o significado que as coloca em harmonia com a Constituição Federal, sendo este o caminho a ser adotado.

²⁰ STRECK, Lenio Luiz. Op cit. p. 79.

²¹ BARROSO, Luís Roberto. Op cit. p. 113.

²² STRECK, Lenio Luiz. Op cit. p. 81-82.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. A questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição do Indébito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, mai. 2005, p. 54-55.

2.3 Da interpretação autêntica

A tarefa de interpretar as normas jurídicas compete a doutrina, a jurisprudência e a lei, e daí surge a classificação da interpretação quanto à sua origem ou fonte que emana, dividindo-se em: interpretação doutrinária, interpretação judicial e interpretação autêntica, também chamada de legal, ou legislativa.

Entretanto, há quem sustente apenas a existência da interpretação doutrinária e da interpretação jurisprudencial. Outros fazem uma distinção entre interpretação pública (legislativa ou jurisprudencial) e interpretação privada (doutrinária)²⁴.

A interpretação doutrinária “é a obra do jurisconsulto, em trabalho teórico ou em parecer, é a explicação do professor na cátedra, ao discutir e estudar a lei”²⁵. Trata-se do estudo realizado pela doutrina tendo em vista a lei *in abstracto*. Vicente Ráo, brilhantemente, assim conceitua:

A interpretação doutrinária, ou científica, é obra dos juristas que, em seus tratados, compêndios, comentários, preleções, pareceres e estudos jurídicos em geral, analisam os textos à luz dos princípios filosóficos e científicos do direito, classificam e ordenam as disposições examinadas no sistema jurídico a que pertencem e preconizam, em sendo preciso, as reformas que melhor correspondam às necessidades sociais.²⁶

Já a interpretação judicial ou judiciária resulta do exercício das funções específicas dos juízes e tribunais, que ao aplicar os preceitos normativos de direito ao caso concreto, precisam interpretar a lei e fixar em suas decisões o entendimento da norma.

Nesse passo, para que o magistrado busque a norma adequada para solucionar o conflito, é necessária sua interpretação, a fim de verificar o seu cabimento sobre os fatos a serem julgados.

Consigne-se que a interpretação dada pelo Poder Judiciário é final e vinculante para os demais poderes. E, considerando o nosso modelo constitucional, as decisões do Supremo Tribunal Federal vinculam o próprio poder judiciário, através das denominadas súmulas vinculantes, conforme previsão do art. 103-A da Constituição Federal²⁷.

²⁴ RÁO, Vicente. Op cit. p. 425.

²⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op cit. p. 191

²⁶ RÁO, Vicente. Op cit. p. 428.

²⁷ “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário

Por fim, entende-se por interpretação autêntica aquela realizada pelo mesmo poder que fez o ato, buscando dirimir dúvidas, sanar obscuridades, que estariam presentes no preceito interpretado, logo, o intérprete é o próprio poder que criou a norma interpretada, este “reconhecendo a ambigüidade ou inobviosidade da norma”, vota uma nova lei, “destinada a esclarecer a sua vontade, e, neste caso, a lei interpretativa é considerada como a própria lei interpretada”²⁸.

Impõe-se, portanto, para a configuração da interpretação autêntica, a mesma fonte, quanto à origem, bem como a igualdade, na hierarquia jurídica, entre a lei interpretada e a lei interpretativa.

Nesse ponto, pode-se afirmar que a Lei Complementar 118/05 obedeceu a tais formalidades, eis que o Código Tributário Nacional, embora seja uma lei ordinária (Lei nº 5.172/66), foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, somente podendo ser alterado, no que tange à prescrição, por uma lei de mesma hierarquia constitucional.

Algumas vezes, as leis apresentam certos erros ou obscuridades, e até mesmo pelo fato de a lei ser um comando genérico e abstrato, sendo, de certa forma, impossível abranger todas as relações jurídicas existentes, os juízes e tribunais ao exercerem sua função típica, qual seja, o enquadramento de um fato concreto no comando legal que lhe corresponda, nem sempre chegam a decisões uniformes. Dessa forma, a persistência dessa diversidade de jurisprudências é prejudicial à segurança jurídica. Daí, alguns autores buscarem como forma de solução a interpretação autêntica.

Cabe, por oportuno, citar passagem do livro de Vicente Ráo, que explicita os argumentos utilizados por aqueles que defendem a edição de normas interpretativas:

Os poucos autores que justificam essa forma de interpretação, dizem que, **resolvendo o problema da ininteligibilidade do preceito**, ela satisfaz a exigência formal da certeza do direito e da uniformidade no tratamento jurídico das espécies de fato idênticas, além de **remover as disparidades resultantes dos múltiplos significados, que ao preceito ininteligível possam ser atribuídos**. E acrescentam que a escolha de uma interpretação determinada pelo legislador, pode ser ditada por um critério de conveniência, em particular por um **critério de política legislativa, como o da unidade ou coerência do sistema, que a aplicação de simples critérios hermenêuticos jamais poderia alcançar**²⁹. (grifo nosso).

e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”. BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02 set. 2008.

²⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op cit. p. 190.

²⁹ RÁO, Vicente. Op cit. p. 434.

Como justificativa para elaboração de leis interpretativas, entedem que esta nada cria de novo quanto à lei interpretada, porque, caso contrário, não seria mera interpretação, mas sim uma inovação legislativa, estabelencendo novas regras de conduta.

A interpretação autêntica se originou numa época em que o poder absoluto cabia ao Poder Executivo e, portanto, sendo a função de interpretar de extrema importância, cabia a este sua execução.

Assim, foi utilizada por soberanos como Justiniano, considerando-a como sua função exclusiva, sendo proibido qualquer outra forma de interpretação que não fosse a dele. Também, utilizada por ditadores, como por exemplo, Adolf Hitler, “que exigia que a interpretação fosse aquela que estivesse de acordo com a sua vontade”³⁰.

Do mesmo modo esse sistema de interpretação autêntica corresponde “ao sistema francês do tribunal de cassação – sistema em que o próprio legislativo instituiu um órgão a ele subordinado, dotado do poder jurisdicional limitado à interpretação das leis”³¹. Por força da lei de 24 de agosto de 1790, os juízes eram obrigados a recorrer ao Legislativo e, posteriormente, através de um novo diploma legal, datado de 16 de setembro de 1807, ao Conselho de Estado, até que a lei de 1º de abril de 1937 suprimiu totalmente este recurso.³²

Carlos Maximiliano, autor da clássica obra sobre hermenêutica, demonstra a origem do referido instituto:

A interpretação autêntica foi outrora a de maior prestígio, talvez a única em certas épocas. O Imperador Justiniano repelia qualquer outra exegese, isto é, a que não procedesse dele próprio. Generalizou-se o preceito seguinte: ‘Interpretar incumbe àquele a quem compete fazer a lei’ – **Ejus st interpretari legem cujus est condere.**

(...)

Em França existia o apelo, obrigado, ao legislador, para resolver as dúvidas ocorrentes na prática (référé au législateur), interrompido, para aquele fim, o andamento da causa. A lei de 1º de abril de 1837 aboliu a consulta forçada e restabeleceu a autonomia da magistratura no interpretar e aplicar o Direito. Prosseguiu a evolução no mesmo sentido, de dilatar dia a dia o campo da exegese doutrinal e restringir o da autêntica; esta ‘filha do absolutismo’ é hoje uma exceção, rara e antipática exceção, em todos os países cultos: assim declara a torrente unânime dos civilistas.

Justifica-se esse desprestígio crescente. Compõem-se mais de políticos do que de juriconsultos as Câmaras de senadores e deputados; raramente os propósitos de justiça orientam as duas deliberações; quando se empenham em dar o sentido a um texto, não observam as regras de Hermenêutica,

³⁰ VALADÃO, Alessander Roberto Alves. Op cit. p. 17.

³¹ COELHO, Luiz Fernando. **Lógica jurídica e interpretação das leis**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p.221, *apud* VALADÃO, Alessander Roberto Alves. Op cit. p. 17.

³² Planiol: *Traité Élément.*, v. I, n. 208, *apud* RAO, Vicente. Op cit. p. 434.

atendem antes a sugestões de interesse regional, ou pessoal. Os próprios hábitos do Poder Legislativo predispõem-no mais para atender a considerações gerais do que para buscar a verdade em sua essência. A política intervém em todos os atos e pensamentos dos parlamentares; (...) ³³

Ainda em relação ao contexto histórico, Vicente Ráo, enumera diversos Códigos que continham previsão da denominada interpretação autêntica, como, por exemplo, em Roma, no fim do Império, em que “o artigo 8º da Constituição Monárquica italiana dispunha: ‘A interpretação das leis por modo obrigatório para todos compete exclusivamente ao poder legislativo’”. Como também o artigo 4º do Código Civil argentino que estabelece “As leis que têm por objeto esclarecer ou interpretar outras leis, não produzem efeito sobre os casos já julgados” e conclui fazendo referência ao direito canônico:

Também o cânon 16, §2º, do Código de Direito Canônico de 1983 declara: *“A interpretação autêntica apresentada a modo de lei, tem a mesma força que a própria lei e deve ser promulgada; se unicamente esclarece palavras da lei já por si certas, tem valor retroativo; se restringe ou estende a lei ou se esclarece uma lei duvidosa, não retroage”* ³⁴.

Como mencionado inicialmente, observa-se que a existência da categoria interpretação autêntica é controvertida, alguns entendem não ser um verdadeiro processo interpretativo e, dessa forma, só existiria a interpretação doutrinária e a judicial. Nesse sentido, a posição de Francesco Ferrara: “Disto resulta que a chamada interpretação autêntica não é verdadeira interpretação, mas funda a sua eficácia de modo autônomo na declaração de vontade do legislador: é uma lei com efeito retroativo” ³⁵. Também, o entender do professor Caio Mário:

Não há, aqui, um verdadeiro processo interpretativo, pois que se não trata de dar entendimento à lei para uma aplicação, senão de fixar o legislador a sua própria vontade, mal concretizada ou imperfeitamente manifestada nos termos em que se vazou, ou de se alterar o rumo de aplicação da lei interpretada, acaso em desconformidade com as conveniências sociais ou com os propósitos a que se visava ao tempo de sua promulgação ³⁶.

³³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.

³⁴ RÁO, Vicente. Op cit. p. 436. (grifo do autor)

³⁵ FERRARA, Francesco. **Interpretação e aplicação das leis**, cit., p. 134, *apud* BARROSO, Luís Roberto. Op cit. p. 118.

³⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Op cit. p. 190.

Outrossim, as próprias leis interpretativas estão sujeitas ao processo interpretativo, cabendo ao poder judiciário verificar se a lei nova, que declarou o sentido e alcance do comando originário, está em harmonia com o ordenamento jurídico vigente.

Corrobora tal entendimento, a visão de Caio Mário que anota: “sendo a lei interpretativa uma norma de direito objetivo, um comando estatal da mesma natureza da interpretada, requer à sua vez entendimento e está sujeita ao processo interpretativo”³⁷.

No mesmo sentido é o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Valter Lobato, que em interesse artigo sobre o tema, ressaltaram que “mesmo nos casos de *leis interpretativas*, jamais estará ausente o Poder Judiciário de sua apreciação, verificando se aquela interpretação dada à lei de origem se compatibiliza com o Ordenamento Jurídico Pátrio”³⁸.

Roque Antônio Carrazza repudia a existência de normas classificadas como interpretativas, argumenta invadirem competência do poder judiciário e sustenta que elas também deveriam ser interpretadas, o que acabaria por gerar um círculo vicioso:

Há quem queira – seguindo a traça do art. 106, I do CTN – que a lei tributária interpretativa retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Ravà, com toda razão, demonstra que o acolhimento das chamadas leis interpretativas cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações (...*per cui potrebbe andare all'infinito*)³⁹.

2.4 Lei interpretativa em face do Código Tributário Nacional

O Código tributário nacional (CTN) traz diversas disposições sobre interpretação, muito embora a doutrina prefira que a matéria seja veiculada nos compêndios do que nos

³⁷ Loc cit

³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Op cit. p. 117.

³⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, p. 320.

códigos⁴⁰, em seu artigo 106, inciso I⁴¹, admite a existência de leis expressamente interpretativas e, ainda estabelece a possibilidade de retroagirem, aplicando-se a fatos ou atos pretéritos à sua edição.

Como já dito a questão da possibilidade de edição das chamadas leis interpretativas é bastante controvertida, muitos sustentam ser impossível sua existência em nosso ordenamento jurídico, pois, é papel da lei criar o direito objetivo, sendo a função de interpretar atribuída ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, exclusivamente. Outros, ainda, vêem na edição de tais leis uma afronta ao princípio da segurança jurídica, à separação de poderes, ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, não admitindo sua eficácia retroativa. E, por fim, existe parte da doutrina que defende a edição de normas interpretativas.

Comentando o artigo 106, I, do CTN, Luciano Amaro, em seu curso de direito tributário, repudia severamente a previsão de leis interpretativas, afirmando, dentre outras coisas, que esta usurpa função jurisdicional, além de ser incompatível com o princípio constitucional da irretroatividade e, por fim, sustenta a inutilidade de sua edição, como se percebe do seguinte excerto:

Por conseguinte, uma lei interpretativa retroagiria *sempre* (“em qualquer caso”, diz o CTN), exceto para ensejar punição pelo descumprimento do preceito interpretado (ressalva o mesmo dispositivo). **Segundo o equivocado preceito do Código, mesmo a incidência de tributo “aclorado” pela lei nova retroagiria à data de vigência da lei velha. A lei nova, tal qual o parecer do jurista, ou a sentença do juiz, voltaria no tempo para dizer, em relação ao fato passado, qual o direito aplicável (ou como se aplicar o direito da época), inclusive para dispor, por exemplo, que o fato “a” se deva entender compreendido na regra de tributação da lei “X”, estando, pois, a ocorrência concreta desse fato, desde a vigência dessa lei, sujeita ao tributo por ela criado.**

A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a “esclarecer” o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional.

Segundo já afirmamos noutra ocasião, **a lei “interpretativa” sofre todas as limitações aplicáveis à leis retroativas, e, portanto, é inútil.**

Com efeito, a dita “lei interpretativa” não consegue escapar do dilema: **ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com as conseqüências daí decorrentes), ou ela se limita a repetir o que já dizia a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria nem para a retroação da lei nem, em rigor, para sua edição).**

⁴⁰ AMARO, Luciano. Op cit. p. 208

⁴¹ “Art. 106. A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados” BRASIL. Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 set. 2008.

Não use o sofisma de que a lei interpretativa “apenas” diz como deve ser aplicada (inclusive pelo juiz) a lei anterior; nem se argumente que o legislador “somente” elucida o que ele teria pretendido dizer com a lei anterior.

Ocorre que, de um lado, o legislador, nas matérias que se contêm no campo da irretroatividade, só legisla para o *futuro*. De outro lado, **dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes para o Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precipuamente conferida pela Constituição ao Poder Judiciário**. Mais uma vez, **não se escapa ao dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não; no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo é inoperante, porque retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional)**.

Por isso, que se olhe a lei interpretativa como uma substituição retroativa do preceito “obscuro” da lei velha pelo preceito “aclarado” da lei nova, quer seja ela encarada como uma determinação ao juiz ou ao aplicador da lei para que julgue ou aplique a lei velha em tal ou qual sentido, **estaremos sempre diante de uma lei nova que pretende reger o passado, sendo, pois, aplicáveis todas as restrições oponíveis às leis retroativas**.

Em suma, somente nos casos em que possa agir lei *retroativa* é possível a atuação de lei *interpretativa*, o que evidencia a inutilidade desta.⁴² (grifo nosso).

Hugo de Brito Machado, após colacionar diversas manifestações doutrinárias divergentes acerca da previsão de leis interpretativas pelo Código Tributário Nacional, conclui não ser a questão simples, afirmando:

Se por um lado se pode admitir, em tese, uma lei meramente interpretativa, que **não cria norma nova**, por outro lado na prática, é **difícil admitir-se que mesmo assim ela seria útil**. Se tudo que está contido na lei interpretativa já estava contido na lei interpretada, o tributo já poderia ser regularmente cobrado em face da primeira. Se tal possibilidade **não existia e passou a existir** com a lei interpretativa, é **difícil de se admitir que o conteúdo desta não seja de algum modo diverso do conteúdo da lei interpretada** e, portanto, inovador⁴³. (grifo nosso)

2.5 Normas interpretativas e a tripartição de funções

A famosa “Separação de Poderes” foi esboçada pela primeira, na antiguidade grega, por Aristóteles, em sua obra *Política*, na qual identificava a existência de três funções estatais distintas exercidas por um único órgão, o poder soberano. Posteriormente, tal teoria foi

⁴² AMARO, Luciano. Op cit. p. 201-202.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. Op cit. p. 57.

detalhada por John Locke, no *Segundo Tratado do Governo Civil*, reconhecendo também a existência de três funções, “entre elas a executiva, consistente em aplicar a força pública no interno, para assegurar a ordem e o direito, e a federativa, consistente em manter relações com outros Estados, especialmente por meio de alianças”⁴⁴. Por fim, configurando um grande avanço, Montesquieu em sua obra clássica *O espírito das leis*, partindo do “pressuposto aristotélico” inovou, afirmando que as três funções estatais estariam intimamente ligadas a três órgãos distintos, independentes e harmônicos entre si, não mais se concentrando nas mãos de um soberano⁴⁵. Tal teoria serviu de base para diversos movimentos revolucionários, como as revoluções americana e francesa, consagrando-se com um dogma pelo art. 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 e princípio fundamental da organização política liberal.

Em nosso ordenamento jurídico, assim como na maioria dos países democráticos, adotou-se o modelo da tripartição de funções. A nossa Constituição Federal, em seu art. 2º estabelece, expressamente, que “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”, vedando, através de cláusula pétrea, que haja deliberação sobre Emenda à Constituição tendente a abolir a separação de poderes (art. 60, §4º, III, CRFB/88).

Interessante notar que todas as constituições brasileiras traziam semelhante previsão, exceto a Constituição do Império, de 25 de março de 1824, marcada por um forte centralismo administrativo e político, que trazia a figura do poder moderador, e atribuía a função de interpretar ao Poder legislativo, conforme se lê do seu art. 15: “É da atribuição da Assembléia Geral: (...)VIII – Fazer leis, interpretá-las, suspendê-las e revogá-las”⁴⁶.

O princípio da separação dos poderes no Direito Contemporâneo possui como elemento caracterizador o sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*), mecanismo criado pela doutrina para resguardar a independência e autonomia dos poderes, é a idéia de controle e vigilância recíprocos de um poder sobre o outro relativamente ao cumprimento dos deveres constitucionais reservados a cada um, obrigando-os a permanecer nos limites de sua respectiva esfera de competência.

Entretanto, observa-se que, diante das alterações sociais e históricas, não se pode falar em uma separação rígida e exclusiva de poderes, havendo uma interpenetração no exercício

⁴⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 373.

⁴⁵ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 291.

⁴⁶ VALADÃO, Alessander Roberto Alves. Op cit. p. 18.

das funções atribuídas a cada órgão, logo, além de suas funções típicas, inerentes à sua natureza, os poderes também possuem funções atípicas.

Assim, ao poder legislativo é atribuída a função normativa de elaboração das leis e atipicamente pode exercer a função jurisdicional, como no caso do processo e julgamento do Presidente da República pelo Senado Federal (art. 52, I e II, da CRFB/88) e, também, a função administrativa, quando cuida da organização de seus serviços e de seu pessoal (arts. 51, IV e 52, XIII, da CRFB/88).

Já ao poder judiciário cabe, precipuamente, a função jurisdicional, de aplicação das leis aos casos concretos, exercendo também funções atípicas de natureza administrativa e normativa, como quando elabora os regimentos internos dos tribunais (art. 96, I, a, da CRFB/88).

E, finalmente, ao executivo compete a função administrativa, como também as funções atípicas legislativas, por meio, por exemplo, da edição de leis delegadas (art. 68 da CRFB/88) e judiciárias.

Um dos pontos nevrálgicos da discussão sobre a validade da alteração introduzida pela LC 118/05 é justamente este, a invasão de competência pelo poder legislativo à função atribuída exclusivamente pela Constituição Federal ao poder judiciário, isto é, o poder jurisdicional de dizer o direito no caso concreto.

Ao julgar o Recurso Especial nº 733.076-SP, o Ministro Teori Albino Zavascki, asseverou em seu voto que “em nosso sistema constitucional, as funções legislativa e jurisdicional estão atribuídas a Poderes distintos, autônomos e independentes entre si (CF, art; 2º)” e que tal bipartição não possui caráter absoluto, sendo de competência do Poder legislativo, regra geral, produzir “o enunciado normativo, que vai ter aplicação para o futuro”, assumindo vida própria, “cabendo ao Judiciário, daí em diante, zelar pelo cumprimento da norma que dele decorre, o que comporta a função de, mediante interpretação, descobri-la e aplicá-la aos casos concretos”⁴⁷.

Vicente Ráo leciona que alguns autores, opondo-se à interpretação autêntica, sustentavam não ser função típica do legislador interpretar as leis, mas sim ditá-las, o autor ressalta que tal argumento é procedente e justificado, pois “a própria história da interpretação autêntica” demonstra a tendência geral de limitar o poder do legislador, “a fim de que o livre desenvolvimento do direito por obra da doutrina e da jurisprudência, não fique

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Repetição de indébito. Prescrição. Recurso Especial nº 644736/PE (2005/0055112-1). Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Caxangá Veículos Ltda. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Órgão Julgador: Primeira Seção. DJ: 10/08/2005. **Revista Eletrônica da Jurisprudência**. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp>>. Acesso em: 03 nov. 2008.

prematuramente sustado por força de uma declaração autêntica e universalmente obrigatória”

48

Carlos Maximiliano exerga na interpretação autêntica uma verdadeira afronta ao princípio da separação de poderes, usurpando o Legislativo às funções conferidas constitucionalmente ao Poder Judiciário, criando verdadeiro desequilíbrio no ordenamento jurídico, em desrespeito ao sistema de freios e contrapesos:

O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. **Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário) – interpreta-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral.**

Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; releva-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes. Em resumo: se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com o caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, irretorquível, obrigatória para os próprios juizes; não tem mais razão de ser; coube-lhe um papel preponderante outrora, evanescente hoje⁴⁹. (grifo nosso)

Como já visto, Luciano Amaro é totalmente contrário à edição de tais normas, sendo incisivo ao sustentar que a função de interpretar as leis pertence ao Poder Judiciário, conforme se segue:

Alerte-se, porém, em primeiro lugar, que a dogmática jurídica não admite que a lei tenha ‘dois’ conteúdos, um ‘verdadeiro’ e outro ‘falso’. Mesmo porque (perdoe a afirmação acaciana), se um é falso, só existe, juridicamente, o outro, qual seja, o verdadeiro.

Ademais, **não é tarefa do legislador dizer, a propósito do direito pretérito, qual é, entre duas ou mais dicções imagináveis, aquela que representa a vontade real da lei anterior. Essa função pertence ao Judiciário. Se o legislador substituir-se ao juiz, estará usurpando atribuição que, expressamente, a Constituição outorga ao poder Judiciário. Com efeito, ao cuidar da Organização dos Poderes (tít. IV) a Carta confere às casas legislativas o Poder Legislativo (cf. Art. 44) e aos vários órgãos que integram o Poder Judiciário (art. 92) a competência para julgar as causas que, *ratione materiae*, caibam a cada um desses órgãos (cf. Arts. 102, 105, 108, 109, 125 etc.)⁵⁰** (grifo nosso)

⁴⁸ De Ruggiero, **Inst. Dir. Civ.**, v. I, § 18, *apud* RÁO, Vicente. Op cit. p. 435.

⁴⁹ MAXIMILIANO, Carlos. Op cit. p. 76.

⁵⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 11 ed. São paulo: Saraiva, 2005. p. 230-231, *apud* VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Op cit. p. 31-32.

Embora Hugo de Brito Machado reconheça que tal postura doutrinária é muito consistente e merecedora de todo respeito, aduz, porém, que representa “uma posição extremada, muito rigorosa, no que diz respeito à divisão de poderes entre o Judiciário e o Legislativo, e uma crença de que a interpretação judicial das leis é uniforme”. Ressalta que “em nosso ordenamento jurídico existem inúmeras interpenetrações nas funções dos três poderes do estado, o que tem sido considerado salutar na estruturação do Estado”.⁵¹

Dessa forma, entende que “é razoável admitir que o legislador, uma vez instaurada a divergência a respeito da interpretação de uma lei” pelos Tribunais pátrios, “possa editar uma lei nova com o objetivo de esclarecer o sentido e o alcance da lei anterior, aplicando-se o entendimento consagrado na lei nova para a solução dos casos ocorridos desde o início da vigência da lei interpretada”. Evitando-se, assim, a diversidade de decisões acerca de determinada matéria, corroborando para a uniformização de entendimentos⁵².

Em posição diametralmente oposta Ricardo Lobo Torres defende a elaboração de norma interpretativa, somente se a mesma dispor no sentido da orientação jurisprudencial, não podendo ser editada para resolver um conflito gerado por decisões judiciais divergentes, em suas palavras:

A lei interpretativa retroage (art. 106, I, CTN), pois tem eficácia meramente declaratória. **Não cria direito novo nem tributo, senão que apenas fixa o sentido da norma financeira preexistente.** A partir de sua edição as consequências dos fatos ocorridos no passado passam ao seu império, salvo se houver coisa julgada, direito adquirido ou ato jurídico perfeito surgidos ao tempo de lei interpretada. **Para que a lei possa ser considerada interpretativa é necessário que disponha no mesmo sentido das decisões judiciais (cf. P. Roubier, *op. cit.*, p. 259); se vier resolver conflito jurisprudencial ou estabelecer orientação contrária à da jurisprudência vitoriosa, não será interpretativa, mas lei de natureza constitutiva;** quando a Emenda Constitucional nº 23/83 se pôs de través com a orientação jurisprudencial até então firmada a respeito de alguns problemas do ICM, o Supremo Tribunal Federal recusou-se a atribuir-lhe natureza interpretativa e eficácia retroativa, reconhecendo-lhe apenas a incidência sobre os fatos geradores futuros (RE 101.963, Ac. 6.4.84, RTJ 109/1279).⁵³ (grifo nosso).

Não obstante o caráter controvertido da interpretação autêntica, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605, tendo como relator o Ministro Celso de Mello, já firmou posicionamento admitindo a existência de leis interpretativas em nosso ordenamento jurídico:

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op cit.* p. 57-58.

⁵² *Loc cit.*

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª ed. Atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 135-136.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS – A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA – PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE – CARÁTER RELATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA – REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE A MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL – PLAUSIBILIDADE JURÍDICA – AUSÊNCIA DE “PERICULUM IN MORA”- INDEFERIMENTO DA CAUTELAR. - **É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.** - As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – **não traduzem usurpação das atribuições do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.**- Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. **Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional.**- A questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória editada pelo Presidente da República.- O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao “status libertatis” da pessoa (CF, art. 5º, XL), (b) ao “status subjectionis” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, “a”) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI).- Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.- As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.- A questão da retroatividade das leis interpretativas.⁵⁴ (grifo nosso)

Vale transcrever alguns fragmentos deste importante voto, haja vista que afasta a alegação de que a interpretação autêntica contraria o princípio da tripartição de funções e, releva, que as leis interpretativas também passam pelo crivo do poder judiciário, devendo ser interpretadas e coadunadas com o ordenamento jurídico vigente:

A função de interpretar as leis, nessa perspectiva, corresponde aos que as aplicam, notadamente ao Poder Judiciário, e não aos que as criam e produzem. **Não obstante as razões desse entendimento, não vejo como desacolher, em princípio, a possibilidade jurídico-constitucional de o Estado, mediante atos normativos próprios, veicular o sentido**

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Provisória de caráter interpretativo. Leis interpretativas. Leis interpretativas e aplicação retroativa. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605/DF. Relator: Ministro Celso de Mello. Órgão julgador: Pleno. Brasília, 23/10/1991. DJ, 05/03/1993. p. 02897.

interpretativo das leis que ele mesmo editou. As leis interpretativas constituem, na realidade, espécies jurídicas a que a doutrina e o nosso direito positivo aludem e não permanecem indiferentes.[...]

As leis interpretativas – não obstante o caráter extraordinário que ostentam – constituem, naquilo que concerne à fixação do sentido das normas editadas pelo Poder Legislativo, o instrumento juridicamente idôneo à concretização da interpretação autêntica.[...] Mesmo que se negue à interpretação autêntica o caráter de verdadeira interpretação normativa, não se pode desconhecer que essa atuação do Poder Legislativo não constitui mera possibilidade doutrinária. Insere-se, na realidade, ainda que em situação de absoluta excepcionalidade, na competência institucional dos órgãos investidos da função legislativa.[...] **No plano da divisão funcional do poder – e do sistema de “cheks and balances” consagrado pelo ordenamento constitucional brasileiro – incumbe ao Poder Judiciário a típica e preponderante função de, ao resolver as controvérsias, aplicar as leis interpretando-as. Isso não significa, porém, que a interpretação das leis constitua atribuição exclusiva dos juízes e tribunais, que não detêm, no âmbito da comunidade estatal, o monopólio da definição do sentido e da extensão das normas legais, muito embora só a seus atos decisórios se reconheça – como atributo essencial da jurisdição – o caráter de definitividade, qualificador, na concreta resolução do litígio, do “final enforcing power” que assumem as manifestações do Poder Judiciário. Na realidade, o desempenho da função interpretativa pelos Poderes Executivo e Legislativo, muito embora em caráter atípico, não se revela incompatível com o postulado da divisão funcional do poder,** cuja compreensão supõe o reconhecimento, no plano da organização estatal, da inexistência de atividades político-jurídicas monopolizadas por qualquer dos órgãos da soberania nacional. **O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes – e daí a sua perfeita adequação ao princípio da separação dos poderes, que supõe controles interorgânicos recíprocos – à apreciação de sua própria inteligibilidade e significado técnico-racional pelo Poder Judiciário.** Com isso, as leis veiculadoras de interpretação autêntica não se excluem da possibilidade de análise em sede jurisdicional, pois, constituído normas jurídicas, expõem-se, como tais, ao domínio da atividade preponderantemente reservada aos órgãos do Poder Judiciário. (grifo nosso)

2.6 Princípio da Segurança Jurídica, isonomia e confiança.

Outra questão concernente às leis interpretativas refere-se à retroatividade de tais normas, entretanto, antes de analisar o princípio da irretroatividade das leis, faz-se necessário observar o valor constitucional da segurança jurídica.

Prevista no preâmbulo de nossa Constituição Federal⁵⁵, como também em seu artigo 5º⁵⁶, a segurança jurídica é garantia fundamental do cidadão, devendo obrigatoriamente ser observada.

Devido à dinamicidade do direito, nos vínculos entre o Estado e o indivíduo, deve-se observar a segurança jurídica, assegurando a previsibilidade da atuação estatal e a certeza do direito aos cidadãos, de modo que proporcione estabilidade nas relações jurídicas.

“O princípio da segurança jurídica impõe aos Poderes constituídos do Estado, cada qual através do veículo próprio (lei, sentença, ato administrativo) solucionar as dúvidas que pairam sobre determinada lei, seu alcance ou seus efeitos.”⁵⁷

Nesse sentido:

O conceito de segurança jurídica é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos dos cidadãos podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas. No entanto, se tais intervenções têm base em lei e visam o bem-estar público, será preciso decidir-se pela avaliação conjunta do interesse coletivo e do interesse do particular afetado para se aferir a juridicidade (conformação do direito) da medida estatal. Esse princípio é freqüentemente denominado “princípio da proporcionalidade”⁵⁸

O princípio da segurança jurídica e seu corolário, proteção à confiança, buscam a estabilização de certas situações jurídicas, são elementos constitutivos do estado de direito, pode-se dizer que o primeiro possui uma natureza objetiva, que diz respeito à retroatividade dos atos do estado, devendo-se respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, e o outro um aspecto subjetivo, concernente à proteção da boa-fé, devido à presunção de legitimidade e legalidade dos atos do Estado.

⁵⁵ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a **segurança**, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil”. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm > . Acesso em: 15 de ago. 2008. (grifo nosso).

⁵⁶ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à **segurança** e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”. (Loc cit). (grifo nosso).

⁵⁷ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Lei Complementar nº 118 e a prescrição da pretensão de restituição do indébito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 117, jun. 2005, p. 23

⁵⁸ STEIN, Torstein. **A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República da Alemanha**. Cadernos Adenauer, 2000, n. 3. Acesso à Justiça e Cidadania. Konrad Adenauer Stiftung, *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Op cit. p. 113.

Destaca-se os ensinamentos de Kiyoshi Harada, acerca do princípio da segurança jurídica:

O princípio da segurança jurídica **pressupõe** normas jurídicas estáveis, regulares e **previsíveis**, porque **conformadas** com os direitos e garantias fundamentais **consagrados pela Carta Política** em nível da **cláusula pétrea**. A **previsibilidade** de normas jurídicas futuras é **inerente** ao sistema de segurança jurídica. Normas casuísticas e **imprevisíveis**, ditadas por legisladores idiossincráticos, que **surgem do nada**, na calada da noite, com toda certeza, não se **harmonizam com o sistema jurídico** fundamentado na **Constituição Federal**, pelo contrário, são normas **bastardas** que devem ser repelidas e expurgadas do mundo jurídico.⁵⁹

Sobre segurança jurídica em matéria tributária, vale observar a lição de James Marins:

“Segurança material consistente na plena previsibilidade das regras de tributação, o que se logra tão-somente através da observância formal e material da reserva absoluta de lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária (art. 150 e seus diversos parágrafos e incisos, da CF/88). Segurança formal que se expressa no modus operandi administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. Segurança processual revelada pela qualidade do procedural due process of law que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal (art. 5º, diversos incisos, da CF/88)” 9.9 MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13-14.

Como bem destaca José dos Santos Carvalho Filho: “A prescrição e a decadência são fatos jurídicos através dos quais a ordem jurídica confere destaque ao princípio da *estabilidade das relações jurídicas*, ou, como se tem denominado atualmente, ao *princípio da segurança jurídica*.”⁶⁰

Em relação às normas interpretativas, a doutrina que nega a possibilidade de retroação destas leis, utiliza o argumento de que ela se afasta da realidade, e a pretexto de prestigiar a segurança jurídica atinge em cheio outro princípio fundamental do direito, o da isonomia.⁶¹

2.7 Garantia constitucional da irretroatividade

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi. Repetição de indébito. Confusão em torno do prazo prescricional trazida pela LC nº 118/05. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 603, 3 de mar. 2005. Disponível em:

<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6396> Acesso em: 26 mar. 2008. (grifo do autor)

⁶⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 20ª ed. rev. amp. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 31. (grifo do autor)

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op cit. p. 58.

Outro problema, ainda maior, diz respeito à retroatividade inerente às leis interpretativas.

A irretroatividade das leis é garantia constitucional, decorrente dos valores fundamentais que regem a Constituição da República Federativa do Brasil, quais sejam, a Separação dos Poderes e o Estado Democrático de Direito. Significa que a lei nova não pode atingir, no presente, os acontecimentos do passado.

Somente em caráter de absoluta excepcionalidade pode-se admitir a retroação das leis, nos casos em que a Constituição da República assim excepciona ou, quando não fere os postulados constitucionais da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º, da CF) e o do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF).

Quanto mais em matéria Tributária, que a Constituição da República, em seu artigo 150, inciso III, alínea “a”⁶², expressamente a proíbe, defluindo o princípio da irretroatividade das leis da necessidade de ofertar aos contribuintes segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face do ordenamento jurídico, por ser a obrigação tributária uma obrigação *ex lege*. Convém transcrever os ensinamentos Mizabel Derzi:

O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial.

(...)

O princípio da irretroatividade, portanto, limita os efeitos dos atos emanados dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo⁶³.

Releve-se, ainda, que a lei nova não poderá prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, garantias fundamentais previstas no art. 5º, XXXVI, da Carta Magna⁶⁴.

⁶² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 de jul. 2008.

⁶³ DERZI, Misabel. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Aliomar Baleeiro. Notas de atualização. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 669, *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Op cit. p. 113.

⁶⁴ “Art. 5º. [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 de jul. 2008.

Pode-se extrair o conceito de tais garantias do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), *in verbis*:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 1º Reputa-se ato jurídico **perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.**

§ 2º Consideram-se adquiridos assim **os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.**

§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado **a decisão judicial de que já não caiba recurso**⁶⁵. (grifo nosso).

Oportuna a citação feita por Alexandre de Moraes quanto ao conceito doutrinário atribuído ao direito adquirido:

Constitui-se num dos recursos de que se vale a Constituição para limitar a retroatividade da lei. Com efeito, esta está em constante mutação; o Estado cumpre o seu papel exatamente na medida em que atualiza as leis. No entanto, a utilização da lei em caráter retroativo, em muitos casos, repugna porque fere situações jurídicas que já tinham por consolidadas no tempo, e esta é uma das fontes principais da segurança do homem na terra.⁶⁶

Para estender o efeito retroativo às leis interpretativas, os autores recorrem a uma ficção, aduzindo que “a retroatividade das leis é apenas aparente”, pois explicita o entendimento e os fins da legislação anterior, portanto, não é a lei interpretativa que passa a governar diretamente as relações jurídicas, “mas a lei anterior por este modo declarada; é natural, assim sendo, que as relações formadas sob a lei interpretada, continuem a ser disciplinadas por esta lei, mas segundo o conteúdo determinado, mais tarde, pelo legislador”⁶⁷. Corrobora tal assertiva, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada, desacompanhadas, portanto, da natureza inovadora, que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura.⁶⁸

⁶⁵ BRASIL. Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm. Acesso em: 20 de jul. 2008.

⁶⁶ BASTOS, Celso. Dicionário de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 43, *apud* MORAES, Alexandre de. Op cit. p. 74.

⁶⁷ RÃO, Vicente. Op cit. p. 436.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op cit. p. 93.

Sacha Calmon Navarro Coêlho e Valter Lobato, também escrevem em seu artigo:

O caráter retroativo de uma lei dita *interpretativa* se demonstra pelo seu *querer*, ou seja, se realmente o comando legal tiver como intenção clarear norma anterior, todo seu conteúdo normativo estará na norma interpretada, não se tratando de uma retroatividade propriamente dita, mas fazer valer o que já estaria descrito na origem⁶⁹.

De outro modo, alguns autores não veem possibilidade de retroação das referidas normas interpretativas. A começar pela obra clássica de Carlos Maximiliano, que traz à lembrança o ocorrido na elaboração da Lei de Introdução do Código Civil de 1916:

O projeto de Clóvis Beviláqua era precedido de uma Lei de Introdução, cujo art. 6º preceituava: ‘Salvante a disposição do artigo antecedente (a que mandava respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada), a lei interpretativa se considera da mesma data da interpretada’. O jurisconsulto Andrade Figueira, que auxiliava a Comissão Especial da Câmara dos Deputados no estudo e melhoria do Projeto, impugnou o art. 6º, da forma seguinte: **‘Isso é um princípio muito velho em jurisprudência, mas, infelizmente, muito falso’**.

Acrescentou haver o autor implicitamente reconhecido os defeitos da doutrina, com antepor uma ressalva que inutilizava o dispositivo: **a dos direitos adquiridos, da coisa julgada e dos atos consumados ou perfeitos**. A estes argumentos Clóvis, também presente aos trabalhos da Comissão, após a escusa consistente em alegar que, exatamente por existir aquela ficção de se atribuir a uma norma jurídica a data de outra, ele a consagrou, porém com a defesa expressa dos direitos adquiridos. O Congresso preferiu o parecer de Andrade Figueira, eliminou todo o dispositivo. **Portanto do debate resultou triunfante o princípio que nega efeito retroativo às leis, sem excetuar as interpretativas; só se aplica esta aos casos futuros, e não desde a data da regra interpretada. Prevaleceu, aliás, a boa doutrina, desde o tempo do Império sustentada pelas mais altas autoridades científicas, e vitoriosa também nos países onde vigora um regime semelhante ao brasileiro**⁷⁰

Também Pontes de Miranda em seu Tratado de Direito Privado, não vê possibilidade de edição de leis interpretativas nas democracias modernas, eis que nestas vigora o princípio da irretroatividade das leis:

Nas democracias, com o princípio da irretroatividade da lei, a interpretação autêntica ou nova lei, não tem outro prestígio que o de seu valor intrínseco, se o tem: é interpretação como qualquer outra, sem qualquer peso a mais que

⁶⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Op cit. p. 117. (grifo do autor)

⁷⁰ MAXIMILIANO, Carlos. Op cit. p.73.

lhe possa vir da procedência: o corpo legislativo somente pode, hoje, fazer lei para o futuro; não para trás, ainda que a pretexto de interpretar lei feita⁷¹.

Na mesma linha, o Ministro Carlos Velloso, ao analisar o dispositivo do CTN que estabelece a retroatividade da lei expressamente interpretativa, discorre sobre a sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio:

O Código Tributário Nacional, art. 106, I, estabelece que a lei expressamente interpretativa pode ser aplicada a ato ou fato pretérito, escluía a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Esta é uma matéria que necessita de uma palavra a respeito, ainda que de modo rápido. A primeira questão que ponho à reflexão dos senhores é esta: seria possível uma lei interpretativa na ordem jurídica brasileira, em que o instituto da irretroatividade da lei tem *status* constitucional? Ou, noutras palavras, em que o princípio se dirige não apenas ao juiz, mas também ao legislador? Alguns, acostumados a ler nos livros dos civilistas franceses, costumam responder afirmativamente, vale dizer, que é possível a lei interpretativa com efeito retroativo. A resposta, entretanto, há de ser negativa. Na ordem jurídica brasileira não seria possível uma tal lei, porque quem interpreta a lei, em caráter definitivo, é o poder Judiciário. O legislador não interpreta a lei definitivamente, mesmo porque, promulgada a lei, o que vale é a *mens legis*. A *mens legislatoris* é de pouca valia. É de Pontes de Miranda a lição: '15. Leis interpretativas. Em sistemas jurídicos, que têm o princípio da irretroatividade das leis e da origem democrática da regra jurídica, não se pode pensar em regra jurídica interpretativa, que, a pretexto de autenticidade da interpretação, retroaja'. **A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Se diz que ela retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale. Desta forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo**⁷². (grifo nosso)

O autor Hugo de Brito Machado, ao discorrer sobre a garantia constitucional da irretroatividade no que tange à edição de leis interpretativas em matéria tributária, de forma muito clara assim consignou:

- a) admitirmos sua retroatividade nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, pode significar uma abertura para abusos por parte do legislador. E essa abertura se torna tanto mais perigosa quanto maior seja, como tem sido, a influência do Poder Executivo sobre o legislador;
- b) especialmente em matéria tributária, onde é intenso o interesse no aumento da arrecadação, é extremamente perigosa a possibilidade de retroatividade de leis que regulam a determinação do montante do tributo, ao argumento de que essas leis são apenas interpretativas; e, finalmente,

⁷¹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. t. 1. p. XIII, *apud* VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Op cit. p. 26.

⁷² VELLOSO, Carlos. O princípio da irretroatividade da lei tributária. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 15, p. 13-23.

c) por isso, preferimos concluir que as leis ditas interpretativas devem ser aplicadas retroativamente nos casos em que essa aplicação implique redução de ônus tributário, mas não podem ser aplicadas retroativamente em detrimento do contribuinte. Assim resta minimizado o prejuízo ao princípio da isonomia e inteiramente assegurada a garantia da irretroatividade, nos termos da Constituição Federal vigente⁷³.

Por derradeiro, trancreve-se o entendimento de Vicente Ráo na defesa do direito adquirido em face de normas com eficácia retroativa:

Esse problema, porém, facilmente se resolve nos sistemas jurídicos nos quais a irretroatividade das leis, sem distinção alguma, resulta, formalmente ou substancialmente, de preceito constitucional (v.g., art. 5º. “caput”, da Constituição da Brasileira): desde que, sob a vigência da lei defeituosa, um direito adquirido se constituiu, a superveniência da lei interpretativa poderá, sim, alcançar relações ainda não definitivamente constituídas, mas não alcançará, jamais, para alterá-lo, o direito já formado e incorporado ao patrimônio de seu respectivo titular⁷⁴.

3. SINOPSE DA CONTROVÉRSIA

A vedação ao enriquecimento ilícito além de ser um princípio geral do direito, insculpido no artigo 884 do Código Civil/02, constitui formulação jurídica decorrente da idéia de justiça e equidade, em razão desse princípio o pagamento indevido de tributos enseja a propositura de ação repetitória objetivando a devolução dos valores recolhidos pelo Fisco, com o escopo de se recuperar a capacidade contributiva do contribuinte.

Renomados autores fundamentam a repetição de indébito no princípio da legalidade, pois, como o tributo possui natureza jurídica de obrigação *ex lege* e está plenamente vinculado ao princípio da estrita legalidade, a devolução do que lhe foi indevidamente cobrado caracteriza o reestabelecimento da ordem jurídica violada.

Assim, o Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 165 que “o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”⁷⁵.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. Op cit. p. 61.

⁷⁴ RÁO, Vicente. Op cit. p. 436.

⁷⁵ “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente

Nesse passo, a ação de repetição do indébito tributário abrange todo e qualquer pagamento efetuado em desconformidade com a lei, se referindo, as hipóteses elencadas nos incisos do artigo 165 do CTN, à todos os elementos do fato gerador, de modo que “tanto será devolvido o imposto pago em desacordo com as *circunstâncias materiais* do fato gerador, como será restituído aquele em que houve erro na *indentificação do sujeito passivo*, na *determinação da alíquota aplicável* ou no *cálculo do montante do débito*”⁷⁶.

Interessante a crítica feita por Ives Gandra Martins à redação do artigo 165 do CTN, que considerando ser o tributo uma obrigação *ex lege* percebeu uma incorreção na expressão utilizada pelo dispositivo:

Uma primeira incorreção diz respeito à expressão *restituição do tributo*. Apenas se restitui o que não é devido e o que não é devido não é tributo. Desta forma, o que se recupera é quantia que foi recolhida a título de tributo, sem ser tributo. Pode ter qualquer título menos o de tributo, visto que só é tributo o que foi *instituído por lei* e o que é ilegalmente recolhido não pode ser assim considerado.⁷⁷

Da mesma forma que o Código Civil estabelece que a violação a um direito gera para o particular uma pretensão que deve ser exercida dentro de um determinado lapso temporal (art. 189 do CC/02⁷⁸), o Código Tributário Nacional também traz em seu artigo 168 um prazo para que o contribuinte exerça a sua pretensão de obter dos cofres públicos a devolução do *quantum* pago indevidamente.

Assim dispõe o art. 168 do CTN, *in verbis*:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.” BRASIL. Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 set. 2008.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op cit. p. 291.

⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Decadência e Prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 140, mai. 2007. p. 51.

⁷⁸ “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206”. BRASIL. Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 02 set. 2008.

Muito já se discutiu sobre a natureza do prazo para se postular o direito à repetição, não havendo consenso se tal prazo era decadencial ou prescricional, eis que através de uma interpretação sistemática e histórica do Código Tributário Nacional, alguns entendiam que era decadencial, pois, o art. 168 do CTN, previa, na verdade, “um direito de formular pedido administrativo”⁷⁹ e, somente após esgotada a instância administrativa é que se poderia utilizar a via judicial, quando, aí sim, começaria a correr o prazo prescricional previsto no art. 169 do CTN⁸⁰ para propor ação anulatória da decisão administrativa.

Ocorre que, após a CRFB/88, deve-se enxergar tal prazo como prescricional, pois a jurisprudência “passou a considerar prescindível a formulação de pedido administrativo de restituição” podendo o contribuinte ajuizar, desde logo, a ação judicial. Assim, “perdeu o sentido o prazo previsto no art. 169, *caput*, do CTN”⁸¹.

Ademais, salienta Ives Gandra Martins que “o direito de repetir é um direito à ação (administrativa ou judicial) e, portanto, embora direito material, diz respeito à prescrição do direito à ação e não decadência”⁸².

Pode-se dizer que o titular da ação possui um direito subjetivo de exigir o retorno dos valores recolhidos, eis que pretende, por meio da referida ação, que o outro realize uma conduta positiva, qual seja, a restituição daquilo que recebeu equivocadamente.

Ultrapassada tal discussão, impõe-se analisar a questão acerca do prazo prescricional para ajuizamento de ação repetitória nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Em se tratando de tributos lançados por homologação, o contribuinte, após verificar a ocorrência do fato gerador, procede ao recolhimento dos valores devidos sem o exame prévio do *quantum debeatur* pela Autoridade Administrativa, como ocorre nos casos de lançamento de ofício. A legislação atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento e, aí sim, a Fazenda Nacional tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, realiza a homologação do lançamento.

Porém, se a Fazenda Nacional não se manifestar acerca dos valores recolhidos, considera-se tacitamente homologado o lançamento com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do fato gerador.

⁷⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O “encurtamento” do prazo levado a efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 140, mai. 2007. p. 43-44.

⁸⁰ “Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.” BRASIL. Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 set. 2008.

⁸¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op cit. p. 43-44.

⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op cit. p. 55

Tal sistemática se encontra disposta no art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A controvérsia doutrinária está em determinar o *dies a quo* do prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no artigo 168 do CTN, uma vez que tal prazo é contado da extinção do crédito tributário, o que gera grande polêmica no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Isto porque, em tais hipóteses, há divergência quanto ao momento da extinção definitiva do crédito tributário, se esta ocorre com o pagamento antecipado ou com a homologação do pagamento, na forma do artigo 150, §4º do CTN.

Deste modo surgiram dois posicionamentos na doutrina: um se baseando na aplicação do princípio da *actio nata*, e o outro se consubstanciou na chamada “tese dos cinco mais cinco”.

Importante consignar que tais teses configuram fortes e respeitáveis posicionamentos, cada qual fundamentado em razões de ordem legal e doutrinária, tanto é assim que a jurisprudência de nossos tribunais possuem julgados referendando cada uma das teses.

3.1 Teoria da *actio nata*

Os seguidores desta teoria apontam como termo inicial da contagem do prazo prescricional para a propositura da ação o pagamento antecipado, por ser neste momento que se dá a extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, ou

seja, a homologação retroage e o pagamento é tido como perfeito e acabado, a partir do momento de sua realização.

Para essa doutrina, há de se levar em conta que o prazo prescricional está submetido ao princípio da *actio nata*, previsto no art. 189 do Código Civil, segundo o qual o termo inicial da prescrição seria o dia em que a ação poderia ser proposta, isto é, a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação.

A interpretação de que o pagamento extingue o crédito tributário decorre da análise conjunta do art. 156, I e VII combinado com o art. 168, I do CTN. O artigo 156 estabelece as hipóteses de extinção do crédito tributário, prevendo em seu inciso VII, expressamente, como hipótese de extinção “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§1º e 4º”.

Sustentam que a locução “sob condição resolutória da ulterior homologação do pagamento”, disposta no art. 150, §1º, do CTN, está a evidenciar que o pagamento antecipado opera efeitos por si mesmo, podendo ser desfeito caso não haja a devida homologação, diferentemente da condição suspensiva que realizado um ato, a condição impede o regular seguimento dos seus efeitos, até o advento de certo acontecimento⁸³.

Ademais, a condição resolutória possui como característica a geração de efeitos “desde a realização do negócio jurídico (no caso, pagamento), mas, se ocorrer a realização da condição (no caso, não-homologação), os efeitos cessam (arts. 127 e 128 do Código Civil)”⁸⁴.

Esta teoria foi muito defendida, inclusive, antes da Constituição Federal de 1988, quando competia ao Supremo Tribunal Federal, em última instância, a interpretação do tema alusivo à prescrição, este possuía o entendimento de que o pagamento do tributo, ainda que antecipadamente, ocasionava a extinção do crédito tributário, dando início à contagem do prazo prescricional (princípio da *actio nata*). Nesse sentido os seguintes arestos:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. PEDIDO TEMPESTIVO. TENDO PLEITEADO O CONTRIBUINTE, NO PRAZO DE CINCO ANOS, PERANTE A ADMINISTRAÇÃO, A REPETIÇÃO DO INDEBITO, E, APÓS O INDEFERIMENTO AJUIZADO A AÇÃO JUDICIAL, COM O MESMO FIM, DENTRO DE DOIS, ATENDIDOS SE ENCONTRAM OS ARTS. 168 E 169 DO CTN. NÃO HÁ, DESTE MODO, QUE FALAR-SE EM DECADENCIA OU PRESCRIÇÃO⁸⁵.

⁸³ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Op cit. p. 23.

⁸⁴ BROLIANI, Jozélia Nogueira. Prescrição e Norma Interpretativa. **Tributação e Direitos Fundamentais – Propostas de Efetividade**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 228.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Repetição de indébito. Agravo regimental no agravo de instrumento nº 111.231/SP, São Paulo. Relator: Ministro Aldir Passarinho. Órgão julgador: Segunda Turma. DJ: 21/11/1986. p. 622. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 02 de set. 2008.

ISS. REPETIÇÃO. DECADENCIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. SE A AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDEBITO FOI PROPOSTA A 30 DE SETEMBRO DE 1980, A DECADENCIA, EM FACE DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 165 E 168 DO C.T.N., ABARCA OS RECOLHIMENTOS INDEVIDOS ATÉ O DIA 30, EXCLUSIVE, DO MES DE SETEMBRO DE 1975. JÁ SE FIRMOU JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F. NO SENTIDO DE QUE, NÃO OBSTANTE O ADVENTO DA LEI 6.899/81, PERMANECE O ENTENDIMENTO DE QUE O INICIO DA FLUENCIA DA CORREÇÃO MONETÁRIA NA REPETIÇÃO DO INDEBITO FISCAL E A DATA DO RECOLHIMENTO INDEVIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE, E NELA PROVIDO⁸⁶.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a competência para julgar a matéria pertinente à prescrição, em última instância do Poder Judiciário, foi transferida ao Superior Tribunal de Justiça (art. 105, III, “a”, da CF), que inicialmente seguiu o posicionamento do Supremo no sentido de que o direito à restituição do tributo se extinguiu em 5 anos, contados da data do pagamento indevido. Corrobora tal entendimento os seguintes julgados⁸⁷:

EMPRESTIMO COMPULSORIO (DECRETO LEI N. 2.288/86) SOBRE LUBRIFICANTES. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA NAS INSTANCIAS ORDINARIAS E INAPRECIÁVEL NA ORBITA DO RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO DO INDEBITO. DECADENCIA DAS PARCELAS RECEBIDAS HA MAIS DE CINCO ANOS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. VERBA DE SUCUMBENCIA PROPORCIONALMENTE SUPOSTADA PELAS PARTES. O DIREITO A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO SE EXTINGUE EM CINCO (5) ANOS, CONTADOS DO INDEVIDO PAGAMENTO, OU, SEGUNDO DEFINIÇÃO LEGAL, DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTARIO (C.T.N. ARTIGO 168, I). AS QUANTIAS EXIGIDAS PELO ESTADO, NO EXERCICIO DE SUA FUNÇÃO IMPOSITIVA, OU ESPONTANEAMENTE PAGAS PELO ADMINISTRADO NA CONVICÇÃO DE SOLVER UM DÉBITO FISCAL, TEM A FISIONOMIA PRÓPRIA DO TRIBUTO, ENFEIXANDO-SE NA DEFINIÇÃO DO ARTIGO 3. DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL. O PAGAMENTO DO IMPOSTO, AINDA QUE ILEGAL SUA EXIGENCIA, EXTINGUE O CRÉDITO TRIBUTARIO. "IN CASU", PROMOVIDA A AÇÃO RESTITUTORIA EM 29 DE JANEIRO DE 1992, RESTARAM ALCANÇADAS PELO DECURSO DO PRAZO "DECADENCIAL" TODAS AS PARCELAS PAGAS ANTERIORMENTE A 29 DE JANEIRO DE 1987. AO CRIAR O EMPRÉSTIMO COMPULSORIO, A LEI ESTABELECEU, DESDE LOGO, QUE O VALOR DO RESPECTIVO RESGATE SERIA

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ISS. Repetição. Decadência. Recurso extraordinário nº 102.065/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Órgão julgador: Segunda Turma. DJ: 14/09/1984. p. 703. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>> Acesso em: 02 de set. 2008.

⁸⁷ Ver: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 44.278-8 (DJ 27.06.94); Recurso Especial nº 44.668-5 (DJ 11.04.94); Recurso Especial nº 59.878 (DJ 19.04.95); Recurso Especial nº 65.715 (DJ 28.08.95) e Recurso Especial nº 65.653 (DJ 28.08.95).

IGUAL AO CONSUMO (DE GASOLINA E ALCOOL) MÉDIO DO VEICULO. É JUSTO, POIS, QUE ESSE CRITÉRIO SEJA ADOTADO NO CASO DE DEVOLUÇÃO FORÇADA (REPETIÇÃO).
RECURSO PROVIDO. DECISÃO INDISCREPANTE.⁸⁸

EMPRESTIMO COMPULSORIO - VEICULOS -
INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 2.288/86 - PRESCRIÇÃO.

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 10 DO DECRETO-LEI N. 2.288, DE 23 DE JULHO DE 1986 JA FOI DECLARADA PELO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O PROPRIETARIO DO VEICULO TEM DIREITO A REPETIÇÃO DO INDEBITO, PELO VALOR DO RECOLHIMENTO, RESPEITADA A PRESCRIÇÃO QUINQUENAL, COM TERMO INICIAL A DATA DO PAGAMENTO.

RECURSO PROVIDO.⁸⁹

3.2 Tese dos cinco mais cinco

Para os adeptos desta corrente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre pela homologação, expressa ou tácita, do pagamento. Entendem que, inexistindo a homologação, não é possível a extinção do crédito tributário, já que esta tem por pressuposto indispensável aquela.

Fundamentam sua posição pela leitura combinada do art. 150, §4º e do art. 156, I e VII, ambos do CTN.

Convém transcrever o art. 156, I e VII, do CTN, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – O pagamento; [...]

VII – **O pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.** (grifo nosso)

À luz do referido dispositivo, infere-se que o inciso I define o momento da extinção do crédito tributário referente aos tributos lançados de ofício, enquanto que o inciso VII o faz em relação aos tributos cujo lançamento se dá por homologação, fazendo alusão ao artigo 150 do CTN, que assim estabelece:

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 44265/RS. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Órgão julgador: Primeira Turma. Brasília, 08/06/1994. DJ, 27/06/1994. p. 16913.

⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 66334/SC. Relator: Ministro Garcia Vieira. Órgão julgador: Primeira Turma. Brasília, 02/08/1995. DJ, 09/10/1995. p. 33528.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, **será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso).

Dessa forma, após a ocorrência do fato gerador, em havendo pagamento antecipado, o Fisco possui o prazo decadencial de cinco anos para realizar o lançamento. Não o fazendo, transcorrido os cinco anos, considera-se tacitamente homologado e, segundo a leitura do artigo supramencionado, definitivamente extinto o crédito tributário, razão pela qual os defensores desta tese, fixam o termo *a quo* do prazo previsto no art. 168 do CTN da data da homologação tácita do pagamento.

Daí a denominação “tese dos cinco mais cinco”; cinco anos a contar do fato gerador para o Fisco homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento e, mais cinco anos a contar da homologação para o contribuinte pleitear a restituição do indébito tributário.

Mas caso a Fazenda Pública promova a homologação expressa do pagamento, o cômputo do prazo prescricional de cinco anos para o contribuinte propor a ação repetitória será antecipado, verificando-se o seu início no momento em que ocorra a homologação expressa.

Segundo os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹⁰, a Fazenda Pública nunca homologa expressamente, logo, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos depois de ocorrido o seu fato gerador, com a homologação tácita do pagamento. “Assim sendo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição tem como *dies a quo* justamente o *dies ad quem* da Fazenda Pública para homologar o crédito restituendo.”

Argumentam, ainda, que na locução: “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento”, prevista no art. 156, VII, do CTN, o “e” possui natureza jurídica de conjunção aditiva, o que demonstra que a lei exige a ocorrência concomitante do pagamento e da homologação para que aconteça a extinção do crédito tributário nos casos em que seu lançamento seja efetuado de acordo com o art. 150 do CTN. Portanto, na falta de qualquer um deles, não há como ocorrer a extinção do crédito tributário.

⁹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 711.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou a tese expendida, no julgamento do Recurso especial nº 44221/PR, que teve como Relator o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, cuja ementa se transcreve:

TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS. DECRETO-LEI N. 2288, DE 23-7-86, ART. 10. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. DIREITO A RESTITUIÇÃO. MÉDIA DE CONSUMO. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

[...]

III- O TRIBUTO, A QUE SE DENOMINOU EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO, ESTÁ SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, NÃO SE PODENDO FALAR ANTES DESTA EM CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PAGAMENTO QUE O EXTINGUE. NÃO TENDO OCORRIDO A HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA, O DIREITO DE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO SÓ OCORRERÁ APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS, CONTADOS DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, ACRESCIDO DE MAIS CINCO ANOS, CONTADOS DAQUELA DATA EM QUE SE DEU A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA, ISTO É, EM 1996, QUANTO AOS FATOS IMPOSITIVOS MAIS REMOTOS.

[...]

(STJ, REsp 44221/PR, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Segunda Turma, julgado em 04/05/1994, DJ 23/05/1994 p. 12595) (grifo nosso)⁹¹

Portanto, o Superior Tribunal de Justiça alterou sua orientação adotando a denominada “tese dos cinco mais cinco” e assim se seguiu por quase 10 anos⁹², até o surgimento da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que, sob a denominação de lei interpretativa, consignou que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado (teoria da *actio nata*), contrariamente ao posicionamento pacificado pelo STJ.

3.3 Da declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Empréstimo Compulsório sobre consumo de combustíveis. Repetição do Indébito. Direito à Restituição. Recurso Especial nº 44221/PR. Recorrente: Fazenda nacional. Recorridos: Edson Santos Machado e Outros. Relator: Antônio de Pádua Ribeiro. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ: 23/05/1994. p. 12595. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=44221&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3#>>. Acesso em: 25 de jun. 2008.

⁹² Corroborando a “tese dos cinco mais cinco” pode-se citar os seguintes julgados: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência nº 42.720-5/RS, DJ: 17.04.95; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 266.889. DJ: 04.12.00; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 329.833. DJ: 22.04.02; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 503.332. DJ: 04.10.04; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 620.694. DJ: 06.05.04; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 543.904. DJ: 03.01.04; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 626.365. DJ: 06.05.04; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 587.914. DJ: 16.11.04.

Ainda existe alguns autores que, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, através de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio, sustentam que o termo *a quo* do prazo prescricional para o contribuinte propor a ação de repetição do indébito é, em controle concentrado de constitucionalidade, a data do trânsito em julgado do acórdão prolatado em Ação Direta de Inconstitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade, pois não é razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo fisco.

Outrossim, a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal “não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida”⁹³.

Outro argumento utilizado pelos defensores de que o prazo de decadência tem por termo *a quo* a decisão do STF ou a resolução do Senado Federal é que a partir desse momento surgem os fundamentos do direito para a ação de repetição de indébito.

Saliente-se que, por determinado tempo, tal tese foi referendada pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - PIS - DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449/88 - COMPENSAÇÃO - PRESCRIÇÃO - TERMO A QUO - RESOLUÇÃO 49/95 - SENADO FEDERAL.

1. Após inúmeras divergências, a Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento em torno do termo a quo da prescrição, nos tributos lançados por homologação cuja inconstitucionalidade foi declarada pela Suprema Corte.
2. Em se tratando de controle concentrado, a prescrição deve ser contada a partir da data do trânsito em julgado da ação direta de inconstitucionalidade.
3. Se a declaração de inconstitucionalidade ocorreu em controle difuso, o termo a quo é a data da publicação da Resolução do Senado Federal que retirou do mundo jurídico a norma.
4. Na hipótese do PIS, o termo a quo é a publicação da Resolução 49/95 - Senado Federal, que ocorreu em 10/10/95, estando prescritas as demandas ajuizadas a partir de 11/10/2000.
5. Pela sistemática dos embargos de divergência, adota-se uma das teses em confronto, mesmo que já estejam ambas superadas pela atual jurisprudência.
6. Prevalência da tese constante do acórdão paradigma porque mais coerente com o sistema.

⁹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op cit. p. 53.

7. Embargos de divergência conhecidos e providos.⁹⁴

TRIBUTARIO. EMPRESTIMO COMPULSORIO SOBRE CONSUMO DE COMBUSTIVEIS. DECRETO-LEI N. 2288, DE 23-7-86, ART. 10. REPETIÇÃO DO INDEBITO. DIREITO A RESTITUIÇÃO. MEDIA DE CONSUMO. DECADENCIA. PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

I- DECLARADO INCONSTITUCIONAL O ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, PELO EXCELSO PRETORIO, NÃO LHE NEGA VIGENCIA O ACORDÃO QUE DEIXA DE APLICA-LO.

II- AO DETERMINAR QUE A RESTITUIÇÃO SE FAÇA PELA MEDIA DO CONSUMO, CRITERIO ESTABELECIDO PELO PAR-1. DO ART. 6. DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, O ARESTO RECORRIDO, ANTES DE NEGAR VIGENCIA AO ART. 165, I, DO CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, DECIDIU DE ACORDO COM O SEU ESPIRITO, IMPEDINDO QUE O ESTADO SE LOCUPLETE, INDEVIDAMENTE, A CUSTA DO CONTRIBUINTE. DISSIDIO PRETORIANO CONFIGURADO, NO TOPICO.

III- O TRIBUTO, A QUE SE DENOMINOU EMPRESTIMO COMPULSORIO, ESTA SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, NÃO SE PODENDO FALAR ANTES DESTA EM CREDITO TRIBUTARIO E PAGAMENTO QUE O EXTINGUE. NÃO TENDO OCORRIDO A HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA, O DIREITO DE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO SO OCORRERA APOS O TRANSCURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS, CONTADOS DA OCORRENCIA DO FATO GERADOR, ACRESCIDO DE MAIS CINCO ANOS, CONTADOS DAQUELA DATA EM QUE SE DEU A HOMOLOGAÇÃO TACITA, ISTO E, EM 1996, QUANTO AOS FATOS IMPOSITIVOS MAIS REMOTOS.

IV- MESMO QUE SE CONTE O PRAZO PARA A AÇÃO DE RESTITUIÇÃO A PARTIR DA DECISÃO PLENARIA DO SUPREMO, QUE DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL SO OCORRERA EM FINS DE 1995.

V- ADMITIDA A DEVOLUÇÃO PELAS MEDIAS, HA DE SE CONSIDERAR, PARA FINS DE CALCULO DA CORREÇÃO MONETARIA, AS QUANTIAS E MESES FIXADOS NAS SUCESSIVAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, FIXANDO OS CRITERIOS DE RESGATE DA EXAÇÃO. APLICAÇÃO DA SUMULA N. 46 - TFR.

VI- RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, MAS DESPROVIDO.⁹⁵

Todavia, a egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 465656/RS.

Relatora: Ministra Eliana Calmon. Órgão julgador: Primeira Seção. Brasília, 24/03/2004. DJ, 26/04/2004. p. 141.

⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 44221/PR. Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Órgão julgador: Segunda Turma. Brasília, 04/05/1994. DJ, 23/05/1994. p. 12595. Ver ainda, nesse sentido: Recurso Especial nº 220.469 (DJ, 11/10/99); Recurso Especial nº 329.444 (DJ, 16/06/03); Recurso Especial nº 543.904 (DJ, 18/03/04); e Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 423.994 (DJ, 05/04/04).

homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá depois de expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita, tal posicionamento foi noticiado no Informativo de Jurisprudência do STJ nº 203 do STJ, restando assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 16/12/1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto.

(EREsp 435835/SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007 p. 287) (grifo nosso).

4 A NORMA INTERPRETATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05

Após as considerações feitas sobre as denominadas leis interpretativas, bem como a apresentação das teses doutrinárias acerca do termo *a quo* da prescrição, cabe analisar se o artigo 3º da lei Complementar nº 118/05, realmente possui natureza interpretativa, ou se inova

no plano material e, por conseguinte, se pode ser aceito o efeito retroativo pretendido pelo artigo 4º da referida lei, que ora transcreve-se:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quando ao art. 3º, o disposto no artigo 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.⁹⁶

Vicente Ráo, alerta que não basta que a lei diga que é interpretativa, apenas a expressa denominação não garante que ela declare o sentido e alcance da lei anterior, pois, pode trazer em seu conteúdo uma inovação legislativa, de modo que só gerará efeitos pro futuro. Cabe a transcrição de suas palavras:

De qualquer modo, nas leis interpretativas há de o intérprete distinguir com rigorosa precisão: a) **o que constitui, realmente, a declaração do sentido de uma lei antiga**, e b) **o que constitui matéria ou disposição nova, para subordinar esta última parte aos princípios e normas que qualificam e disciplinam o momento da entrada em vigor das leis em geral e suas respectivas conseqüências**.

O caráter interpretativo de uma norma não resulta de sua denominação; resulta, sim, da natureza do preceito superveniente. Se um preceito novo declara o conteúdo do preceito preexistente, aquele será sempre interpretativo, assim o qualifique, ou não, o legislador⁹⁷. (grifo nosso).

Dessa forma, antes de analisar se a Lei Complementar nº 118 inova no ordenamento jurídico, segundo a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Valter Lobato, deve-se primeiramente diferenciar os conceitos de norma e lei:

A norma, pois, não é a mesma coisa que a lei, entendida esta como a fórmula verbal de um legislador anônimo (costume) ou como fórmula escrita de um legislador institucional (lei, estrito senso). A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo a que comumente chamamos de lei. Isto quer dizer que a norma, posto já se contenha nas leis, delas é extraída pela dedução lógica, função do conhecimento. Kelsen reconheceu isto ao referir-se à necessidade de “conhecer” antes a norma para poder “aplicá-la”. A norma estaria “dentro” do sistema jurídico de envolta com as formulações escritas ou costumeiras do legislador, por isso que seria a expressão objetiva de um ato de vontade.

⁹⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Disponível em:

⁹⁷ RÁO, Vicente. Op cit. p. 437-438.

Careceria, todavia, de ser apreendida (porque a norma é, antes de tudo, sentido; pode até ter diferentes sentidos, diversas possibilidades de aplicação, nisto residindo o intenso e apaixonante dinamismo do Direito como fenômeno de adaptação social)⁹⁸.

Embora o artigo 3º da Lei Complementar não altere a letra da lei, ou seja, os dispositivos do CTN relativos à matéria continuam com o mesmo comando normativo⁹⁹, a interpretação dada não se coaduna com a do Superior Tribunal de Justiça, que é o órgão constitucionalmente competente para fazê-la.

Assim, inobstante o artigo 3º da Lei complementar 118/05 não alterar o conteúdo do artigo 168, I, do CTN, na medida em que tal comando interpretativo altera um quadro normativo até então extraído de forma pacífica pela jurisprudência, há de ser tratado como uma inovação legislativa, com todas as consequências inerentes a tanto, possuindo eficácia prospectiva, não podendo se voltar para fatos passados.

Dessa forma, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada, onde o Tribunal responsável pela interpretação da legislação federal já deu seu posicionamento final, sob pena de ferir garantia fundamental da irretroatividade e, também, a convivência harmoniosa e independente entre os poderes (art. 2º, CRFB), bem como violar o princípio tributário da não surpresa, garantia individual do contribuinte.

Esse foi o entendimento lançado pelo Ministro Teori Albino Zavaski, em seu voto no Resp nº 733.076/SP, *in verbis*:

Todavia, inobstante as reservas e críticas que possa merecer, o certo é que a jurisprudência do STJ, em inúmeros precedentes, **definiu o conteúdo dos enunciados normativos em determinado sentido, e, bem ou mal, a interpretação que lhes conferiu o STJ é a interpretação legítima**, porque emanada do órgão constitucionalmente competente para fazê-lo. Ora, o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, **um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições normativas interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal**. Se, como se disse, a norma é aquilo que o Judiciário, como seu intérprete, diz que é, não pode ser considerada simplesmente interpretativa a lei que dá a ela outro significado. **Em outras palavras: não pode ser considerada interpretativa a lei que tem o evidente objetivo de**

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Op cit. p. 121-122.

⁹⁹ Nesse sentido é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter lobato: “[...] contudo, especificamente seu artigo 3º é vazio de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados.” (Loc cit)

modificar a jurisprudência dos Tribunais. Somente a jurisprudência é que pode, legitimamente, alterar a jurisprudência¹⁰⁰. (grifo nosso)

No presente caso, o legislador usurpou função do Poder Judiciário, pois não havia o que esclarecer na interpretação dos dispositivos do CTN, posto que o intérprete constitucionalmente legitimado já havia pacificado o entendimento há quase dez anos, o que denota um abuso no poder de legislar, na modalidade desvio de finalidade, em que o único objetivo a ser alcançado era a aplicação retroativa de seus efeitos, visando dar cabo a diversas ações judiciais em curso contra a Fazenda Nacional, em qualquer instância, posto que prescrição pode ser alegada em qualquer momento e grau de jurisdição, sendo um absurdo admitir-se esse tipo de conduta no ordenamento jurídico vigente.

Kiyoshi Harada ressalta que é possível ao legislador derogar a jurisprudência, entretanto, sustenta que:

Da mesma forma, a legislação infraconstitucional pode alterar o dispositivo legal e com isso acarretar mudança de jurisprudência. Só que isso deve ser feito, acima de tudo com **ética**, e com respeito ao **sistema jurídico vigente, alicerçado nos direitos e garantias fundamentais** do contribuinte, sob pena de vulnerar o **princípio da segurança jurídica**, que se extrai do art. 5º da CF, que tem natureza pétrea, insusceptível de alteração por Emendas.¹⁰¹

Brilhante o ponto levantado pelos autores Sacha Calmon e Valter Lobato em seu artigo:

Trata-se de interpretação dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, que o Poder Executivo não pode interferir, sob pena – aí sim – de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, **quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver**. Pelo argumento *ex-absurdo* teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgado, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (*pro futuro*), na medida em que fossem consideradas (leis novas).¹⁰² 9grifo nosso)

¹⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Previdenciário e Processual Civil. Prescrição Quinquenal. Termo inicial do prazo prescricional. Recurso Especial nº 733.076/SP. Recorrente: Eliaço Indústria e Comércio de Móveis de Aço Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ, 16/05/2005. p. 269.

¹⁰¹ HARADA, Kiyoshi. Op cit. p. 3. (grifo do autor)

¹⁰² COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Op cit. p. 121.

5. EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL APÓS ENTRADA EM VIGOR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05

Em sessão de abril de 2005, a primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao concluir os Embargos de Divergência nº 327.043/DF interpostos pela Fazenda Nacional, decidiu que o artigo 3º da Lei Complementar não é lei interpretativa e, por conseguinte, afastou a sua aplicação retroativa, negando provimento aos Embargos de Divergência.

Tratava-se de ação ajuizada em abril de 1996, objetivando a restituição de Imposto de Renda pago sobre valores recebidos a título de férias indenizadas. Com o advento da Lei Complementar 118/05, a Fazenda Nacional opôs os referidos Embargos de Divergência, visando a sua imediata aplicação, com eficácia retroativa, na forma do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

Já no Superior Tribunal de Justiça, em sessão de fevereiro, o Relator, Ministro João Otávio Noronha, acompanhado dos Ministros Francisco Peçanha Martins, Franciulli Neto e José Delgado, como também, após proferir voto-vista, pelo Ministro Luiz Fux, negou provimento ao recurso.

Contudo, o julgamento foi suspenso devido ao pedido de vista formulado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, que em sua decisão também entendeu ser o artigo 3º da LC 118/05 modificativo, somente podendo ter eficácia prospectiva. Salientou o fato de que somente é possível a edição de leis interpretativas em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de ferir o princípio da autonomia e independência dos poderes, bem como o respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Entretanto, relevou, que não se poderia deixar de aplicar o citado dispositivo, sem antes, afetar a questão ao Plenário como incidente de inconstitucionalidade, conforme determina o artigo 97 da Constituição Federal¹⁰³, nos seguintes termos:

8. Ocorre que o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresso, que, relativamente ao seu art. 3º, seja observado ‘o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional’, vale dizer, que seja aplicada inclusive aos

¹⁰³ “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público”. BRASIL. Constituição (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 25 set. 2008.

atos ou fatos pretéritos. Ora, conforme antes demonstrado, a aplicação retroativa do dispositivo importa, nesse caso, ofensa à Constituição, nomeadamente ao seu art. 2º (que consagra a autonomia e independência do poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e ao inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. **Assim, fica evidenciada a inconstitucionalidade do dispositivo, cumprindo observar, em relação a ele, o disposto no art. 97 da Constituição, instalando-se o devido incidente de inconstitucionalidade.** Não basta, para contornar o incidente, simplesmente deixar de aplicar o dispositivo inconstitucional. **Ao judiciário, que está submetido à lei, somente é dado deixar de aplicá-la quando ela for incompatível com a Constituição, o que só pode ser reconhecido e declarado pela maioria absoluta dos seus membros ou dos membros do órgão especial.**

[...]

9. Ante o exposto, acompanho o entendimento do Ministro relator, mas proponho seja suscitado incidente de inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, submetendo-se a matéria à consideração do órgão especial, na forma dos arts. 199 e 200 do Regimento Interno. É o voto”.¹⁰⁴ (grifo nosso)

Em continuação ao julgamento, houve novo pedido de vista, do Ministro Castro Meira, que acompanhando a maioria, entendeu que o art. 3º da LC 118/05 contraria o disposto no art. 106 do CTN, eis que é desnecessária a interpretação de dispositivo de lei já exaustivamente analisado pelo judiciário. E, discordando do entendimento levantado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, assim prosseguiu:

Pedindo vênua ao Ministro Teori, entendo desnecessário o incidente de inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da LC nº 118/05. é possível interpretá-lo conforme a Constituição desde que os efeitos retroativos ali previstos limitem-se às ações ajuizadas após a *vacatio legis* de 120 dias prevista na parte final do dispositivo. Ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá o art. 3º da LC nº 118/05 ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação.¹⁰⁵

Dessa forma, a Seção concluiu o julgamento, decidindo, por maioria, rejeitar o incidente de inconstitucionalidade, vencidos nesse ponto os Ministros Teori Albino Zavascki e Francisco Peçanha Martins e, no mérito, por unanimidade, negar provimento aos Embargos de Divergência.

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Repetição de indébito. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Prescrição. Recurso Especial nº 733.076-SP. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ, 16/05/2005. p. 269.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Repetição de indébito. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Recurso Especial nº 733.076-SP. Voto-vista: Ministro Castro Meira. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJ, 16/05/2005. p. 269.

Frise-se que os casos concretos que chegaram ao STJ, em seguida a tal decisão, se referiam a demandas ajuizadas antes da entrada em vigor da LC 118/05 e, portanto, se repetiram os precedentes tomando por base o entendimento firmado no EREsp nº 327.043/DF

106 .

Em sede de recurso especial no qual se discutia o termo inicial da contagem do prazo prescricional para as ações de repetição de indébito, que adotou a orientação pacificada pela 1ª Seção no EREsp 327.043/DF, foram interpostos embargos de divergência e a 1ª Seção negou-lhes provimento, cuja ementa se segue:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NA APRECIÇÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. para o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador, sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo *a quo* do prazo ao universal princípio da *actio nata* (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).

2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o

¹⁰⁶ Ver, no mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 639.885/SP. Relatora: Ministra Denise Arruda. Órgão Julgador: Primeira Turma. Brasília: 05/05/2005. DJ, 20/06/2005. p. 144; Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 576.237/SC. Relator: Ministro José Delgado. Órgão Julgador: Primeira Seção. Brasília, 11/05/2005. DJ, 13/06/2005. p. 163; e Agravo Regimental no Recurso Especial nº 696.883/SE. Relator: Ministro Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Brasília: 16/06/2005. DJ, 01/08/2005. p. 340.

incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

4. Embargos de divergência a que se nega provimento.¹⁰⁷ (grifo nosso)

Depois, a União entrou com embargos de declaração objetivando a manifestação sobre a indispensabilidade da instauração do incidente previsto no art. 97 da CF, ao fundamento de que a Seção não poderia deixar de aplicar o art. 4º, segunda parte, da LC 118/05 sem que a sua inconstitucionalidade tivesse sido previamente declarada pela Corte Especial. Os embargos foram rejeitados, à consideração de que não havia omissão a ser sanada.

Então a União Federal interpôs recurso extraordinário, sustentando que houve ofensa ao princípio da reserva de plenário, prevista no art. 97 da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal deu parcial provimento ao recurso extraordinário da União (RE 544.246, Relator Ministro Sepúlveda Pertence), por entender que “viola o dispositivo constitucional o acórdão proferido por órgão fracionário, que declara a inconstitucionalidade de lei, ainda que parcial, sem que haja declaração anterior proferida por órgão especial ou plenário”¹⁰⁸. Vale, transcrever fragmento do voto:

Este Tribunal reputa declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o explicar – afasta a incidência de norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sobre critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição (v.g. RE 240.096, Pertence, RTJ 169/756), sendo esta a hipótese dos autos. **Portanto, está caracterizada a violação do princípio constitucional de reserva de plenário, haja vista que o acórdão recorrido que declarou a inconstitucionalidade da lei, resultou de julgamento de órgão fracionário, e não consta nos autos notícia de declaração de inconstitucionalidade proferida por órgão especial ou plenário.** Procede o presente RE, a, baseado no permissivo constitucional da alínea a, por violação ao art. 97 da Constituição (v.g. RE 273.672 - AgR, 03.09.2002, 1ª T, Ellen).

Dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, C. Pr. Civil) para reformar o acórdão recorrido e determinar a remessa dos autos ao Superior Tribunal de Justiça, a fim de que seja realizado novo julgamento nos termos do artigo 97 da Constituição Federal.¹⁰⁹ (grifo nosso)

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Repetição de indébito. Prescrição. Recurso Especial nº 644736/PE. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Órgão Julgador: Primeira Seção. DJ, 10/08/2005. **Revista Eletrônica da Jurisprudência**. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp>>. Acesso em: 03 nov. 2008.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Controle incidente de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (CF, art. 97). Recurso Extraordinário nº 544246/SE. Órgão Julgador: Primeira Turma, julgamento em 15/05/2007. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. **Informativo de Jurisprudência do STF nº 467, de 14 a 18 de maio de 2007**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo467>>. Acesso em: 05 nov. 2008.

¹⁰⁹ Loc cit.

Por conseguinte, a matéria foi devolvida ao Órgão Especial do Superior Tribunal de Justiça, que cumprindo a decisão do STF, determinou o processamento do incidente de inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 118/05, na parte que determina a aplicação retroativa do disposto no art. 3º, que restou assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.¹¹⁰ (grifo nosso)

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de justiça. Constitucional. Tributário. Lei interpretativa. Prazo de prescrição para a repetição de indébito, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. LC 118/2005: natureza modificativa (e não simplesmente interpretativa) do seu artigo 3º. Inconstitucionalidade do seu art. 4º, na parte que determina a aplicação retroativa. Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 644736/PE. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Órgão Julgador: Corte Especial. DJ: 06/06/2007, p. 170. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>>

Assim, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar 118/05, conforme a cláusula de reserva do plenário. Segundo este princípio, para que uma das Turmas ou Seções da Casa afaste uma lei que considera inconstitucional, é necessário um órgão especial declarar objetivamente a inconstitucionalidade da matéria (controle difuso de constitucionalidade).

Por meio do recurso extraordinário, nas hipóteses previstas no art. 102, III, “a”, “b”, “c” e “d”, da Carta Magna, a questão poderá chegar até o Supremo, que também, assim como o Tribunal de segunda instância, realizará o controle difuso de constitucionalidade, de forma incidental, observando o disposto no art. 97 da CRFB/88¹¹¹.

Nesse passo, sendo a palavra final de competência do Supremo Tribunal Federal, a Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário, com fulcro no art. 102, III, “b”, da CF e já houve despacho do Ministro Marco Aurélio reconhecendo a Repercussão Geral¹¹², mas o recurso ainda não foi julgado. Segue a referida ementa:

TRIBUTO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – LEI COMPLEMENTAR Nº118/2005 – REPERCUSSÃO GERAL – ADMISSÃO. Surge com repercussão geral controvérsia sobre a inconstitucionalidade, declarada na origem, da expressão “observado, quanto ao artigo 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”, constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005.

Apenas a título de ilustração, faz-se uma breve digressão sobre o tema repercussão geral. Com efeito, o artigo 102, §3º, da CRFB/88, acrescido pela Emenda Constitucional nº 45/04, incluiu entre os pressupostos de admissibilidade dos recursos extraordinários a exigência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, sob pena de não ser admitido o recurso extraordinário. Tal instituto também foi delineado pela Lei nº 11.418/06, que acrescentou os artigos 543-A e 543-B ao Código de Processo Civil. Possui como finalidade delimitar a competência do STF às questões constitucionais com relevância social, política, econômica ou jurídica, bem como uniformizar a interpretação constitucional sem exigir que o STF decida múltiplos casos idênticos sobre a mesma questão constitucional¹¹³.

processo=644736&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2#>. Acesso em: 30 mai. 2008.

¹¹¹ LENZA, Pedro. Op cit. p.147.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário. Repetição de indébito. Lei Complementar nº 118/05. Recurso Extraordinário nº 561908/RS. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 08/11/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=561908&classe=RE-RG>>. Acesso em: 02 nov. 2008.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral. Apresentação do instituto. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp>>

5.1 Momento adequado para aplicação do novo prazo prescricional

Importante questionamento a ser feito é em relação ao momento da aplicação da LC nº 118/05.

Após a decisão prolatada no EREsp 327.043/DF e conseqüente declaração de inconstitucionalidade, a Fazenda Nacional passou a sustentar que a LC nº 118/05 se aplicaria, necessariamente, a todas as ações ajuizadas após o prazo de *vacatio legis* de 120 dias previsto na parte final do art. 4º da referida Lei Complementar.

Isto porque o Superior Tribunal de Justiça ao afastar a aplicação retroativa, entendeu que o novel prazo somente seria aplicado às repetições ajuizadas depois do início da vigência da Lei Complementar, ou seja, a partir de 09 de junho de 2005.

Tal posicionamento foi seguido em alguns julgados posteriores, como se percebe do REsp nº 814885/SE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, STJ, no sentido de que “se a ação foi proposta antes da vigência da LC 118/05, deve a prescrição ser analisada de acordo com a jurisprudência até então dominante (EResp n.º 327.043/DF)”¹¹⁴.

Entretanto, à época de tais julgamentos não se discutia o momento da aplicação do prazo prescricional, isto é, os casos concretos que chegavam ao Superior Tribunal de Justiça eram de ações ajuizadas antes da entrada em vigor da LC nº 118/05, e portanto a questão relativa ao prazo não era levantada.

Assim, pode-se concluir que “a referência à data da propositura da ação é um típico caso de *obter dictum*, e certamente o próprio Ministro que fez não atentou para todas as suas consequências”¹¹⁵.

Obter dictum se diferencia da *ratio decidendi*, uma vez que “não vincula a decisão, pois atinge as declarações e os argumentos incidentais prescindíveis à conclusão da decisão judicial. Constituem meras observações sobre o direito, discutidas na corte e que não são necessárias para a conclusão do julgamento”¹¹⁶

servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>. Acesso em: 02 nov. 2008.

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Processual Civil. Recurso Especial nº 814885/SE. Relator: Ministro Castro Meira. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ, 09/05/2006. p. 205. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=814885&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2#>>. Acesso em: 02 nov. 2008.

¹¹⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op cit. p. 45.

¹¹⁶ LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. A Lei Complementar 118 e as Demandas Ajuizadas após 9 de Junho de 2005: uma Releitura da Decisão do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº

Dessa forma, não deve prevalecer tal posicionamento.

Com efeito, entender que as ações ajuizadas após o dia 09/06/2005 se encontram submetidas ao prazo prescricional de cinco anos, nada mais é do que dar efeito retroativo à Lei Complementar nº 118/05, o que implicaria na vulneração do princípio da segurança jurídica.

Ou seja, seria referendar o absurdo de que até o dia 09 de junho de 2005, o contribuinte poderia repetir débitos relativos à junho de 1995, porém no dia seguinte, em 10/06/05, estes mesmos débitos estariam prescritos há pelo menos cinco anos, o que contradiz a própria decisão do Superior Tribunal de Justiça afastado a aplicação retroativa do dispositivo.¹¹⁷

Tratando-se de norma que reduz o prazo prescricional, necessário se faz a utilização da regra clássica de direito intertemporal.

Impõe-se esclarecer que não é a data da propositura da ação que determinará a regra de direito intertemporal, mas sim quando efetivamente ocorreu o pagamento indevido, eis que ele é “o marco que estabelece o potencial direito à restituição”¹¹⁸.

Um pagamento efetuado indevidamente antes da vigência da LC nº 118/05 não extinguirá o crédito tributário, somente a homologação (tácita) do pagamento terá esse efeito, pois aplica-se no caso a tese dos cinco mais cinco. No entanto, um pagamento realizado após 09/06/2005, produzirá o efeito de extinguir o crédito tributário, contando-se desta data o prazo previsto no art. 168, I, do CTN.

Isso não importa em que se reconheça o direito adquirido em determinado prazo para o exercício da ação, tendo em vista a consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de inexistir direito adquirido ao regime jurídico de um instituto de direito¹¹⁹.

Entretanto, a impossibilidade de se invocar a garantia do direito adquirido não pode afetar a segurança jurídica de que dispõe o contribuinte, quando a aplicação da norma importaria na retroatividade da lei nova. Autoriza tal entendimento a lição de Gilmar Ferreira Mendes:

142, jul. 2007. p. 28-29.

¹¹⁷ ACCIOLY, Rodrigo Nascimento. Prazo prescricional para repetição de indébito, Lei Complementar nº 118/2005 e direito intertemporal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1926, 9 out. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11831>>. Acesso em: 11 nov. 2008.

¹¹⁸ CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Leis interpretativas e o prazo para a repetição do indébito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 147, dez. 2007, p. 117.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Adquirido. Recurso Extraordinário nº 94020/RJ. Recorrente: Pullmax Aktiebolag. Recorrido: Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI. Relator: Ministro Moreira Alves. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Brasília, 04/11/1981. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 05 nov. 2008.

"É bem verdade que, em face da insuficiência do princípio do direito adquirido para proteger tais situações, a própria ordem constitucional tem-se valido de uma idéia menos precisa e, por isso mesmo mais abrangente, que é o princípio da segurança jurídica enquanto postulado do Estado de Direito. A idéia de segurança jurídica tornaria imperativa a adoção de cláusulas de transição nos casos de mudança radical de um dado instituto ou estatuto jurídico."¹²⁰

O Ministro Teori Albino Zavascki, no EREsp nº 327.043/DF já havia sinalizado para a regra de direito intertemporal, discorrendo de forma brilhante a respeito do tema, impondo-se, por oportuno, a sua transcrição:

Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: **o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo.** São precedentes do STF nesse sentido: "Prescrição Extintiva. Lei nova que lhe reduz prazo. Aplica-se à prescrição em curso, mas contando-se o novo prazo a partir da nova lei. Só se aplicará a lei antiga, se o seu prazo se consumir antes que se complete o prazo maior da lei nova, contado da vigência desta, pois seria absurdo que, visando a lei nova reduzir o prazo, chegasse a resultado oposto, de ampliá-lo" (RE 37.223, Min. Luiz Gallotti, julgado em 10.07.58).

"Ação Rescisória. Decadência. Direito Intertemporal. Se o restante do prazo de decadência fixado na lei anterior for superior ao novo prazo estabelecido pela lei nova, despreza-se o período já transcorrido, para levar-se em conta, exclusivamente, o prazo da lei nova, a partir do início da sua vigência" (AR 905/DF, Min. Moreira Alves, DJ de 28.04.78).

No mesmo sentido: RE 93.110/RJ, Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 05.11.80; AR 1.025-6/PR, Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.03.81. É o que se colhe, também, de abalizada doutrina, como, v.g., a de Pontes de Miranda (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, 1998, Tomo VI, p. 359), Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, 1976, volume V, p. 205-207) e Galeno Lacerda, este com a seguinte e didática lição sobre situação análoga (redução do prazo da ação rescisória, operada pelo CPC de 1973):

"A mais notável redução de prazo operada pelo Código vigente incidiu sobre o de propositura da ação rescisória. O velho e mal situado prazo de cinco anos prescrito pelo Código Civil (art. 178, § 10, VIII) foi diminuído drasticamente para dois anos (art. 495). Surge, aqui, interessante problema de direito transitório, quanto à situação dos prazos em curso pelo direito anterior. **A regra para os prazos diminuídos é inversa da vigente para os dilatados. Nestes, como vimos, soma-se o período da lei antiga ao saldo, ampliado, pela lei nova. Quando se trata de redução, porém, não**

¹²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. Princípio do direito adquirido. In: ARRUDA ALVIM *et al.* (coord.). **Aspectos controvertidos do novo Código Civil: escritos em homenagem ao Ministro Moreira Alves**. RT, 2003, p. 241, *apud* VIEIRA, Alexandre Ferreira Infante. Art 3º da Lei Complementar nº 118/05: o fim da tese dos "cinco mais cinco" para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 587, 14 de fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6321>> Acesso em: 26 mar. 2008.

se podem misturar períodos regidos por leis diferentes: ou se conta o prazo, todo ele pela lei antiga, ou todo, pela regra nova, a partir, porém, da vigência desta. Qual o critério para identificar, no caso concreto, a orientação a seguir? A resposta é simples. Basta que se verifique qual o saldo a fluir pela lei antiga. Se for inferior à totalidade do prazo da nova lei, continua-se a contar dito saldo pela regra antiga. Se superior, despreza-se o período já decorrido, para computar-se, exclusivamente, o prazo da lei nova, na sua totalidade, a partir da entrada em vigor desta. Assim, por exemplo, no que concerne à ação rescisória, se já decorreram quatro anos pela lei antiga, só ela é que há de vigorar: o saldo de um ano, porque menor ao prazo do novo preceito construa a fluir, mesmo sob a vigência deste. Se, porém, passou-se, apenas, um ano sob o direito revogado, o saldo de quatro, quando da entrada em vigor da regra nova, é superior ao prazo por esta determinado. Por este motivo, a norma de aplicação imediata exige que o cômputo se proceda, exclusivamente, pela lei nova, a partir, evidentemente, de sua entrada em vigor, isto é, os dois anos deverão contar-se a partir de 1º de janeiro de 1974. O termo inicial não poderia ser, nesta hipótese, o do trânsito em julgado da sentença, operado sob lei antiga, porque haveria, então, condenável retroatividade" (O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes, Forense, 1974, pp. 100-101).

Câmara Leal tem pensamento semelhante:

"Estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de prescrição, esse começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo" (Da Prescrição e da Decadência, Forense, 1978, p.90). (grifo nosso).

Dessa forma, para que haja o necessário respeito ao princípio da irretroatividade das leis, a prescrição deve ser contada da seguinte forma:

a) se o pagamento indevido ocorrer a partir da vigência da LC nº 118/05, ou seja, após o dia 09/06/05, não há dúvidas, o prazo para a ação de repetição do indébito será de cinco anos a contar da data do pagamento antecipado;

b) em relação aos pagamentos efetuados antes da entrada em vigor da Lei Complementar, aplica-se a tese dos cinco mais cinco, devendo-se observar, entretanto, o período relativo ao escoamento do prazo prescricional; se a maior parte do prazo da lei antiga já tiver transcorrido quando da vigência da nova norma, aplica-se a sistemática da lei anterior, continuando a contar o prazo de acordo com o prazo prescricional decenal, até porque, aplicar a nova regra seria fornecer maior prazo para entrar com a ação repetitória, não sendo este o objetivo do preceito normativo; agora, se tiver escoado menor prazo do que o previsto na nova lei, aplica-se o novo prazo prescricional (quinqüenal), a partir da vigência desta lei, desprezando-se o período já transcorrido durante a legislação anterior.

Simplificando: a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (5 + 5), limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova, isto é, até o dia 09/06/2010.

O Ministro Castro Meira, no julgamento do recurso especial nº 955.831/SP, tomando por base o entendimento esposado pelo Ministro Teori Albino Zavaski (transcrição acima), esquematizou a aplicação do prazo prescricional para propositura da ação de repetição do indébito em três momentos, devendo ser este o raciocínio a ser seguido:

Esmiuçando essa proposição, pode-se tripartir a sistemática de contagem da prescrição conforme a data em que efetuado o recolhimento indevido:

- a) quanto aos pagamentos realizados além dos cinco anos que antecederam a vigência da LC nº 118/05, observa-se estritamente a "sistemática dos cinco mais cinco";
- b) no que tange aos pagamentos efetivados entre 10.06.00 e 09.06.05, obedece-se à "sistemática dos cinco mais cinco" com certo temperamento, restringindo-se o prazo prescricional até cinco anos contados da entrada em vigor das novas disposições;
- c) no tocante aos recolhimentos efetuados de 10.06.05 em diante, incide a LC nº 118/05 em seus exatos termos, ajustando-se o prazo prescricional a cinco anos computados a partir do pagamento indevido.¹²¹

6 CONCLUSÃO

Diante dos argumentos expostos ao longo do presente trabalho monográfico, pode-se concluir que:

a) A existência de interpretação autêntica em nosso ordenamento jurídico é tema muito controvertido, no entanto, o Código Tributário Nacional, elenca em seu artigo 106, inciso I, a possibilidade de edição de normas interpretativas e a aplicação retroativa de seus efeitos; artigo este, apesar de ácidas críticas, plenamente vigente, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal;

b) Também o Supremo Tribunal Federal, no julgamento de Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605, reconheceu a existência de leis interpretativas no ordenamento jurídico pátrio, afirmando que não afronta o princípio da separação de poderes insculpido no artigo 2º da Carta Magna. Entretanto, relevou que as leis interpretativas, assim como qualquer outra lei, deve passar pelo crivo do Poder Judiciário, que deverá conformá-la com o ordenamento vigente;

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário e Processual Civil. Prescrição. Art. 3º da LC nº 118/05. Recurso Especial nº 955.831/SP. Relator: Ministro Castro Meira. Órgão julgador: Segunda Turma. DJ, 10/09/2007. p. 220. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=955831&b=ACOR> Acesso em: 05 nov. 2008.

c) Ainda, em relação à admissibilidade de normas interpretativas, a doutrina diverge quanto à sua eficácia retroativa, porém, se não possuírem tal efeito, não teriam razão de existir, já que sequer precisaria ser diferenciada de outras normas, eis que a norma interpretativa que inova o direito positivo apenas para o futuro, nada mais é do que lei nova que revoga a anterior, descabendo-lhe o qualificativo de interpretativa¹²²;

d) Outrossim, o Poder legislativo possui legitimidade democrática, a elaboração das leis é realizada por representantes eleitos pelo povo, que manifestam a vontade de seus eleitores, presumindo-se a legitimidade de tal ato. Nesse sentido, é justificável a elaboração de lei que visa interpretar outra, quando o Poder Judiciário diverge na interpretação do preceito normativo, criando insegurança jurídica, ao revés de dar estabilidade às relações jurídicas;

e) Acerca do prazo prescricional para propositura de ação de repetição de indébito tributário, também existia divergência na interpretação dos artigos 168, I, 150, §1º e §4º, e art. 156, I e VII, ambos CTN, originando duas correntes doutrinárias: uma baseando-se no princípio da *actio nata* determinava que o termo *a quo* do prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 168 do CTN era a data do pagamento indevido; e a outra, denominada Tese dos cinco mais cinco, que estabelecia o *dies a quo* do prazo prescricional, quando da homologação, expressa ou tácita, do pagamento indevido;

f) O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento, no julgamento do REsp nº 44221/PR, julgado em 04/05/94, adotando a tese dos cinco mais cinco.

g) A Lei Complementar nº 118/05, de 9 de fevereiro de 2005, sob a denominação de lei interpretativa, alterou a orientação firmada há quase dez anos pelo STJ, ao dispor que a partir da data do pagamento indevido, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para propositura de ação repetitória.

h) A referida Lei Complementar é o instrumento legislativo adequado para veicular norma interpretativa do Código Tributário Nacional no que tange à prazo prescricional, eis que possui igual hierarquia que este, cumprindo, portanto, regularidade formal.

i) Embora enuncie ser expressamente interpretativa, a Lei Complementar 118/05, possui natureza modificativa, atribui conteúdo diverso ao estabelecido pelo órgão constitucionalmente legitimado para interpretar a legislação federal, usurpando a função do judiciário de dizer o direito aos casos concretos. Violou o princípio constitucional da independência e autonomia dos Poderes, da segurança jurídica, bem como a garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

¹²² VALADÃO, alexsander Roberto Alves. Op cit. p. 24.

j) Dessa forma, não há que se falar em aplicação retroativa de seus efeitos, sendo o artigo 4º da LC nº 118/05 inconstitucional, como bem asseverou o plenário do Superior Tribunal de Justiça.

l) Note-se que ao Poder Legislativo é assegurado a elaboração de normas com caráter de obrigatoriedade sobre os demais Poderes do Estado, só que com eficácia prospectiva. Portanto, percebe-se que o real motivo para elaboração da Lei Complementar era dar-lhe a eficácia retroativa prevista no art. 106, I, do CTN, senão bastaria publicar nova lei.

m) Agiu o Poder Legislativo em total afronta ao princípio da eticidade, elaborando norma com evidente abuso de poder, na sua modalidade desvio de finalidade, buscando privilegiar os objetivos da Fazenda Nacional, em absoluto desrespeito às garantias individuais asseguradas pela Constituição da República ao contribuinte, não podendo ser referendado tal precedente em nosso ordenamento jurídico.

n) Adota-se, neste ponto, as mesmas palavras utilizadas por Sacha Calmon e Valter Lobato sobre o tema:

Fica, por fim, o lamento de que os Poderes Executivo e Legislativo utilizaram-se de instrumento que poderia ser útil em leis recentemente publicadas e que necessitassem de esclarecer o real alcance que desejavam; deturpam o conceito de lei interpretativa, fazendo ruir as estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso país¹²³.

o) Com a inovação legislativa e a declaração de inconstitucionalidade de seu art. 4º, outro questionamento surgiu, o momento adequado para aplicação da nova regra sobre o início do prazo prescricional para as ações repetitórias de indébito tributário.

p) Conclui-se que aplicar a nova regra a partir da vigência da Lei Complementar, ou seja, 120 dias após a publicação (prazo de *vacatio legis* previsto no art. 4º da LC 118/05) é dar efeito retroativo à referida Lei, não sendo o melhor posicionamento a ser adotado.

q) Assim, deve-se buscar a solução no direito intertemporal, logo, se o pagamento indevido ocorrer a partir da vigência da LC nº 118/05, ou seja, após o dia 09/06/05, não há dúvidas, o prazo para a ação de repetição do indébito será de cinco anos a contar da data do pagamento antecipado;

r) Já em relação aos pagamentos efetuados antes da entrada em vigor da Lei Complementar, aplica-se a tese dos cinco mais cinco, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova, isto é, até o dia 09/06/2010.

¹²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Op cit. p. 123.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Rodrigo Nascimento. Prazo prescricional para repetição de indébito, Lei Complementar nº 118/2005 e direito intertemporal . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1926, 9 out. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11831>>. Acesso em: 11 nov. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5ª ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

BROLIANI, Jozélia Nogueira. Prescrição e Norma Interpretativa. **Tributação e Direitos Fundamentais – Propostas de Efetividade**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Lei Complementar nº 118 e a prescrição da pretensão de restituição do indébito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 117, p. 21, jun. 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 20ª ed. rev. amp. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTILHOS, Everton Hertzog. Restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Análise do ERESP Nº 644736/PE, julgado pela Corte Especial do STJ. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1476, 17 de jul. 2007. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10158> Acesso em: 26 mar. 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas o Direito Tributário brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 117, p. 108, jun. 2005.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Leis interpretativas e o prazo para a repetição do indébito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 147, p. 104-118, dez. 2007.

DIANEZI, Vicente. Meio a meio. Ministros analisam habilitação de créditos tributários. **Revista Consultor Jurídico**, 9 de março de 2005. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/33421,1> Acesso em: 05 abr. 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1993.

GARCIA, Plínio Gustavo Prado. Insubsistência da "norma interpretativa" do art. 3º da LC nº 118/2005 e o lançamento por homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 118, p. 113, jul. 2005.

GOMES, Eduardo Wanderley. A aplicação dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/05. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 731, 6 de jul. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6970> Acesso em: 26 mar. 2008.

HARADA, Kiyoshi. Repetição de indébito. Confusão em torno do prazo prescricional trazida pela LC nº 118/05. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 603, 3 de mar. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6396> Acesso em: 26 mar. 2008.

LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. A Lei Complementar 118 e as Demandas Ajuizadas após 9 de Junho de 2005: uma Releitura da Decisão do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 142, p. 24-38, jul. 2007.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: prazo para repetição do indébito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 116, p. 52, mai. 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O "encurtamento" do prazo levado a efeito pela LC 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 140, p. 43, mai. 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Decadência e Prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 140, p. 48-60, mai. 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para Pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 117, p. 80, jun. 2005.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Vol.1. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. Vol 1. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11ª ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. A Lei Interpretativa no Direito Brasileiro – Considerações sobre a Lei Complementar 118/05 e a Prescrição dos Tributos Sujeitos a

Lançamento por Homologação. **Tributação e Direitos Fundamentais – Propostas de Efetividade**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

VELLOSO, Carlos. O princípio da irretroatividade da lei tributária. **Revista Trimestral de Direito Público**, nº 15.

VIEIRA, Alexandre Ferreira Infante. Art 3º da Lei Complementar nº 118/05: o fim da tese dos “cinco mais cinco” para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 587, 14 de fev. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6321> Acesso em: 26 mar. 2008.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005.